

РЕШЕНИЕ

№ 9331

гр. София, 18.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63 състав, в публично заседание на 26.02.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова и при участието на прокурора Пламен Райнов, като разгледа дело номер **6916** 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 Вх. № 22586/15.04.2024г. по описа на АССГ, депозирана чрез НАП, на „МАРЕЛ-99“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, представлявано от Управителя В. П., чрез процесуален представител адв. Ц. П., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221023004026-091-001/27.02.2024 г. „ издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и Е. К. Д. - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 648 от 15.05.2024г. на Директор Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С., с който са коригирани задълженията на дружеството и са установени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, за данъчни периоди 2021 и 2022г. в общ размер на 637.04 лв. и лихви за забава в общ размер на 56.87 лв. и установени допълнителни задължения по Закона за данък добавена стойност /ЗДДС/, за данъчни периоди м. 10 и м. 12. 2021г.; м. 03, м. 06, м. 09 и м. 12.2022г. и м. 01 и м. 03.2023г. в общ размер на 22 567.74 лв. и лихви за забава в общ размер на 3 245.10 лв. Общият размер на непризнатия данъчен кредит е 21 114.73 лв. за периодите м. 10 и м. 12.2021г. ; м. 03, м. 06, м. 09 и м. 12.2022г. и м. 01. и 03. 2023г.

Жалбоподателят, оспорва отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, като излага съображения за незаконосъобразност на акта, поради необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон. Намира, че в хода на ревизионното и съдебното производство са събрани достатъчно доказателства, които

обосновават извод за реалност на процесните доставки. По отношение на преобразуването на резултата по ЗКПО, чрез увеличение, поради непризнаването на разходи за данъчни цели, същият сочи, че ревизиращите органи в противоречие с материалния закон необосновано са счели процесните разходи за 2021 и 2022г., посочени в РА, за несвързани с дейността и поради това материално необосновани. Иска се от съда отмяна на оспорения РА, в оспорената част. В съдебно заседание жалбата се поддържа изцяло от процесуален представител- адв. М.. Претендира съдебно-деловодни разноски по приложен списък.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. А., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени в Решение № 648 от 15.05.2024г. изд. от Директора на Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП-С.. Претендира съдебно-деловодни разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена се представлява от Прокурор Р., която изразява становище по същество.

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

Ревизионното производство е образувано със Заповед №Р-22221023004026-020-001/10.07.2023г., връчена на 11.07.2023г. по електронен път, изменена със Заповед №Р-22221023004026-020-001/04.10.2023г., издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01 -849/31.10.2022г. на директора на ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на „МАРЕЛ-99“ ЕООД за определяне на задълженията за ДДС за периодите от м. 01.2018г. до м. 05.2023г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 2018г. до 2022г. вкл.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221023004026-092-001/29.01.2024 г. връчен на дружеството на 31.01.2024 г. по електронен път.

Срещу РД е подадено писмено възражение чрез ИС „Контрол“ с вх. №Р-22221023004026 от 13.02.2024 г. по регистъра на ТД на НАП С., което е обсъдено от ревизиращите органи и прието за неоснователно.

Ревизията приключва с издаването на оспорения в настоящото производство РА №Р-22221023004026-091-001/27.02.2024г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Е. К. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РД е редовно връчен по електронен път на дружеството на 28.02.2024г. по електронен път. Със същия са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 22 567,74 лв. и по ЗКПО в размер на 637,04 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 3 245,10 лв. за задълженията по ЗДДС и в размер на 56,87 лв. за задълженията по ЗКПО.

Предприетите и осъществени от ревизиращите органи административнопроцесуални действия са подробно описани в раздел II от РД, представляващ неразделна част от РА.

В хода на ревизионното производство е установено и не е спорно между страните, че ревизираното лице е субект на националното данъчно право, надлежно регистрирано по ЗДДС. За ревизирания период „МАРЕЛ-99“ ЕООД осъществява

търговска дейност като: преотдаване под наем на недвижими имоти-сезонни търговски площи; стопанисване на охраняем паркинг; букмейкърска дейност, включително и продажба на вестник „Е.“; превоз на пътници и охранителна дейност. Установено е, че дружеството притежава следните лицензи във връзка с осъществяваната от него охранителна дейност: Лиценз № 818/22.05.2005г. за извършване на дейност по чл. 5, ал. 1, т.2 от Закона за мастната охранителна дейност /ЗЧОД/, както и допълнение към него, изд. на 12.06.2020г. и Лиценз №302-801/10.04.2023г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221023004026-040-001/17.07.2023 г. В отговор са представени доказателства чрез ИС „Контрол“, подробно описани в РД.

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК са отправени искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДСПОТЛ/ и са получени отговори, както следва от СДВР, отдел „Български документи за самоличност“. ГД „Национална полиция“ към МВР относно притежавани от „МАРЕЛ-99“ ЕООД лицензи за частна охранителна дейност, от „ЕСТЕЙТ СВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „САМЕЛ-90“ АД. ЕИК[ЕИК] и МЦСПОС „АЛФА-МЕТАЛ“ ЕООД: ЕИК[ЕИК]. Получена е информация и от Агенция „Пътна инфраструктура“ /А./ за предоставяне на информация получена от Автоматични устройства за записване на пътния трафик и Автоматични преброителни пунктове, приобщени към административната преписка по ревизионното производство.

Установено е, че дружеството е имало 3 бр. регистрирани фискални устройства, посочени с номер и дата на регистрация, съответно дерегистрация в таблица на стр. 2 от РА.

За ревизираното лице, е установено, че през ревизирия период има наети по трудово правоотношение 20 лица, на пълен работен ден, идентифицирани в таблица по т.7 от РА, по трудов договор, длъжност и месторабота.

Счетоводното обслужване на дружеството за ревизирия период се извършва от „Паралакс 1“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], на което в хода на ревизията от ревизиращите органи е извършено посещение на място-за проверка на счетоводството на ревизираното лице. Не са установени нарушения в счетоводната политика. Дружеството е определено като микропредприятие по смисъла на чл. 19, ал.2 от Закона за счетоводството /ЗСч/ и е определило праг на осъщественост на ДМА в размер на 700 лв., съгласно който даден актив притежава качествата на дълготраен такъв, а под тази стойност се изписва като текущ разход.

Предмет на настоящия спор по РА, са: извършените корекции на счетоводните резултати по ЗКПО и съответното непризнато право на данъчен кредит по ЗДДС и съответно установен ДДС за внасяне, както следва:

1. Непризнати счетоводни разходи на осн. чл. 26, т.1 от ЗКПО, като несвързани с дейността на дружеството. отчетени като текущи разходи за наем по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в общ размер на 9 000 лв., за 2021г. и 2022г., по фактури, издадени от „ЕСТЕЙТС СВ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], както следва: фактури №№ 88/01.10.2021;103/01.12.2021г.; 119/01.03.2022; № 137/01.06.2022; № 156/01.09.2022; № 174/01.12.2022.

2. Непризнат данъчен кредит на осн. чл. 70, ал. 1, т.2 от ЗДДС, във вр. чл. 69 от ЗДДС- поради това, че услугите са предназначени за дейности, различни от

икономическата дейност на ревизираното лице, в общ размер на 2114.73 лв., по фактури издадени от Е. СВ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], обективирани по номер и данъчна основа в таблица 3.1. стр. 48 от РД, за предоставени външни услуги-наем на недвижим имот /Офис/ и префактурирана ел. енергия.

3. Непризнати счетоводни разходи на осн. чл. 26, т.1 от ЗКПО, отчетени по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в общ размер на 44 459.54 лв. по фактури издадени от МЦСПОС „АЛФА-МЕТАЛ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], представляващи разходи за обучение на 28 лица, по фактури №№ 316/26.10.2022; 324/15.11.2022; 325/23.11.2022г.

4. Непризнат данъчен кредит, осн. чл. 68, ал. 1, т. 1 и т.2 и чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС, във вр. чл. 25, ал.2 и чл. 6 от ЗДДС и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, поради това, че не е установена реалност на доставка по фактура № 30607/23.11.2022г. изд. „САМЕЛ-90“ АД, ЕИК:[ЕИК], в размер на 19 800.00 лв., представляващ авансово плащане за изработка, монтаж и обучение на мобилно предавателно устройство модел SVJ-500.

В резултат на извършените корекции по т.1-4 посочени по-горе, с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221023004026-091-001/27.02.2024г. са установени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане / ЗКПО/, за данъчни периоди 2021 и 2022г. в общ размер на 637.04 лв. и лихви за забава в общ размер на 56.87 лв. и установени допълнителни задължения по Закона за данък добавена стойност /ЗДДС/, за данъчни периоди м. 10 и м. 12. 2021г.; м. 03, м. 06, м. 09 и м. 12.2022г. и м. 01 и м. 03.2023г. в общ размер на 22 567.74 лв. и лихви за забава в общ размер на 3 245.10 лв.

За да достигне до посочените в т.1-4 изводи и резултати, с оспорения РА, ревизиращите органи са приели за установено следното в хода на ревизионното производство:

Установено е, че през 2021 г. и 2022 г. по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ са осчетоводени фактури, издадени от „ЕСТЕЙТС СВ“ ЕООД с предмет наем на стая на обща стойност в размер на 9 000,00 лв. Представен е договор за наем от 01.07.2021г. съгласно който ревизираното дружество наема стая 12,00 кв. м. с право на ползване на санитарен възел, намираща се в апартамент №3, на адрес [населено място], [улица]. Срокът на договора е 1 година. Договорен е тримесечен наем в размер на 1 500,00 лв. без ДДС и префактуриране на консумативните разходи към наемателя. Разходите за отстраняване на повреди, почистване, електричество и охрана на общите части на сградата и прилежащите територии са за сметка на наемодателя. С анекс от 15.06.2022г. срокът на договора е продължен с 1 година до 01.07.2023 г. Считано от 01.04.2023 г. договорът е прекратен. Органите по приходите са отбелязали, че наемодателя и наемателя се обслужват от едно и също дружество. Извършена е проверка и е установено, че в посочения имот не е имало регистрирано фискално устройство. Към датата на сключването на договора за наем ревизираното дружество е прекратило търговската си дейност като букмейкърски услуги и отдаване под наем на сезонни площи и паркинг, като е стеснило обхвата на дейността си само във връзка с извършване на охранителна дейност. Освен това ревизиращите са посочили, че няма данни за сключване на трудови договори с нови лица, няма и такива, сключвани с нови клиенти или доставчици за срока на договора. Съгласно представените данъчен амортизационен план /Д./ и счетоводен амортизационен план /С./ и справки за притежавани активи е установено, че „МАРЕЛ-99“ ЕООД не е притежавало компютри, периферни устройства, офис техника и обзавеждане, които да обезпечават и да обслужват обичайно осъществяването на икономическата дейност от

офис. Не са налице данни и притежаваните от дружеството дълготрайни материални активи /ДМА/ да са с местонахождение на посочения адрес. Въз основа на тези фактически установявания, ревизиращите органи са направили извод, че разходът за наем на процесния недвижим имот, не е свързан с икономическата дейност на дружеството и не са признали тези разходи на осн. чл. 26, т.1 от ЗКПО, като несвързани с дейността на дружеството. отчетени като текущи разходи за наем по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в общ размер на 9 000 лв., за 2021г. и 2022г., по фактури, издадени от „ЕСТЕЙТС СВ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], както следва: фактури №№ 88/01.10.2021;103/01.12.2021г.; 119/01.03.2022; № 137/01.06.2022; № 156/01.09.2022; № 174/01.12.2022.

Във връзка с тези изводи, ревизиращите органи са приели, че са налице ограниченията на правото на ползване на данъчен кредит, предвидени в чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, а именно, че правото на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 от закона, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или най-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Относно отчетените като разход суми платени във връзка с обучение на персонала по фактурите, издадени от МЦСПОС „АЛФА - МЕТАЛ“ ЕООД, в хода на ревизионното производство е установено, че: През 2022 г. по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“, „МАРЕЛ-99“ ЕООД е отчетел като текущ разход сумата в размер на 44 459,54 лв. по 3 фактури, издадени от посочения доставчик с предмет „такса обучение“. Представени са копия от фактурите, банкови извлечения за извършени плащания, счетоводни регистри на доставчика и на жалбоподателя. както и сключени договори с 28 лица, с дата 20.10.2022 г. Налице са и удостоверения за преминало професионално обучение за всяко от лицата за завършен квалификационен курс за професионално обучение по програма „Д“, за професия „охранител“, по специалност „оператор лична охрана“. Съгласно тези удостоверения, курсът е проведен в Център за професионално обучение към МЦСПОС „АЛФА-МЕТАЛ“ ЕООД при дневна форма на обучение с продължителност 30 часа. На всяко от лицата е поставена индивидуална оценка-съгласно протокол на комисия, в който е посочен номер и дата. Органите по приходите, са посочили, че съгласно сключените договори от 20.10.2022 г. с всяко от лицата. „МАРЕЛ-99“ ЕООД приема да организира участието им в курс за професионално обучение по специалност „оператор лична охрана“. Тези лица се задължават, при възникнала необходимост от кадри в 5-дневен срок от получаване на известието да започнат работа при „МАРЕЛ-99“ ЕООД. Ревизиращите органи са извършили проверка и са установили, че към датата на сключване на договорите само две от лицата са в трудови правоотношения с ревизираното дружество, но същите са назначени на други длъжности, а не като охранители. Останалите са наети при други работодатели и няма данни да са сключвани трудови договори с „МАРЕЛ-99“ ЕООД след приключване на обучението като и възстановяване на сумите от тези лица във връзка с договореното. При извършена насрещна проверка на МЦСПОС „АЛФА-МЕТАЛ“ ЕООД е представен Лиценз №[ЕГН] от 08.01.2015г., издаден от Национална агенция за професионално образование и обучение. Според органите по приходите в хипотезата на доказана реалност на образователната услуга ревизираното дружество е следвало да отчете първоначално разходите за обучение като разход за бъдещ период и едва след ангажирана трудова заетост на лицата в „МАРЕЛ-99“ ЕООД, разходът да бъде

признат като текущ по сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Не на последно място ревизиращите са отбелязали, че жалбоподателят не е притежавал лиценз за извършване на дейност „лична охрана“, към датата на извършване на обучението доколкото тази дейност се извършва по реда на чл. 5, ал. 1, т. 1 от Закона за частната охранителна дейност /ЗЧОД/. Предвид ангажираните по преписката лицензи, в т.ч. и получения отговор от ГД „Национална полиция“. „МАРЕЛ-99“ ЕООД, е прието, че към датата на извършеното обучение ревизираното лице не притежава лиценз за извършване на дейност „лична охрана“ на физически лица за ревизирания период. Такъв е получен по-късно, а именно с издаването на Лиценз №302- 801/10.04.2023г. прието, е че разходите за обучение, отчетени като текущи, следва да се третираат като разходи за бъдещи периоди с оглед характера на договора, сключен с обучаемите, като такъв по чл. 235 от КТ. Прието е, също, че квалификацията, която ще придобият обучаемите следва да е свързана с дейността на дружеството и поради това, че към момента на провеждането им, то не притежава Лиценз за дейност по чл. 5, ал. 1, т. 1 от Закона за частната охранителна дейност /ЗЧОД/, поради което и разхода е приет, като несвързан с дейността по смисъла на чл. 26, т. 1 от ЗКПО, както и отчетен в нарушение на чл. 77 и чл. 78 от ЗКПО. Непризнати счетоводни разходи на осн. чл. 26, т.1 от ЗКПО, отчетени по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в общ размер на 44 459.54 лв. по фактури издадени от МЦСПОС „АЛФА-МЕТАЛ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], представляващи разходи за обучение на 28 лица, по фактури №№ 316/26.10.2022; 324/15.11.2022; 325/23.11.2022г.

В хода на ревизионното производство е установено и не е спорно между страните, че : „МАРЕЛ-99“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 19 800,00 лв. по фактура №0...30607 от 23.11.2022 г., издадена от „САМЕЛ-90“ АД с предмет „авансово плащане за изработка на мобилно устройство“. Плащането е извършено по банков път на 24.11.2022 г. От жалбоподателя са представени договор без номер, дата и неподписан, сключен със „САМЕЛ-90“ АД. Съгласно същия, ревизираното дружество възлага на „САМЕЛ-90“ АД да извърши доставка и монтаж на стоки, посочени като вид и количество в приложение №1 към договора, както и обучението на двама оператори за работа със стоките. Посочено е, че предаването на стоките се удостоверява с двустранно подписан протокол. За място на изпълнение на доставката, монтаж и обучение е посочен адрес [населено място], [улица]. Отбелязано е, че за извършената доставка, монтаж и обучение се подписват отделни приемателни протоколи. Цената по договора възлиза в размер на 198 000,00 лв. без ДДС и същата включва доставка, монтаж и обучение. Договорено е 50% авансово плащане в 5-дневен срок от подписване на договора и 50% в 5-дневен срок от подписването на приемо- предавателен протокол за монтаж и обучение. От своя страна, „МАРЕЛ-99“ ЕООД се задължава да осигури автомобил с монтиран допълнителен DC алтернатор 24V, минимум 200A за осигуряване на захранващо напрежение на монтираните стоки. В хода на извършената насрещна проверка на „САМЕЛ-90“ АД от дружеството е потвърдено, че е издадена процесната фактури, както и окончателна фактура №31756/18.05.2023 г., по която жалбоподателя не е ползвал все още правото на приспадане на данъчен кредит. Представени са подписан договор и приложения към него протокол за предаване на устройство и неговото

монтиране, както и извършеното обучение за работа с него. Доставчикът е посочил, че притежава лиценз за износ и внос на продукти, свързани с отбраната №03.09-8-1/27.02.2019г., със срок на валидност до 27.02.2024 г. Съгласно дадени писмени обяснения и предвид, представения приемо-предавателния протокол от 26.04.2023 г. устройството е монтирано в МПС с рег. [рег.номер на МПС] . Приложени са и снимки. Посочени са и служителите участвали в монтирането и обучението както от страна на „САМЕЛ-90“ АД. Установено е, че ревизираното лице е ползвало под наем, процесния автомобил, като става собственик на същия едва на 01.08.2023г. Същия е придобит и заприходен като актив на стойност 63 750,00 лв.. Представена е подробна спецификация на изделието, която включва брой модули, честотен диапазон, входна мощност, захранващо напрежение, дистанционно управление, система за защита, антени и др. Органите по приходите са анализирали представената техническа спецификация и са заключили, че в нея са описани честотни диапазони, физически величини и техните мерни единици, като са формулирани широкоспектърни технически изисквания за входна и изходна мощност, входно захранващо напрежение, работна температура и др., приложими в целия отраслов спектър на електронно-инженерните и технически науки. Според ревизиращите представения честотен диапазон по спецификацията, не се вписва в утвърдената за България честотна лента от Комисия за регулиране на съобщенията /КРС/ и/или и наземно телевизионно разпръскване. Органите на приходите, въз основа на подробно описани честоти и параметри на видове устройства от този тип, са приели, че за да е налице авансово плащане е необходимо да има „определеност на доставката и предвидимост на сделката, а такива в случая не са налице“. Приели са, че действително осъществена стопанската операция по издадения първичен счетоводен документ, съобразно принципите на чл. 6, ал. 1, т. 4 от ЗСч., не е осъществена. Представените в хода на ревизията документи договор с приложения, плащания, приемо-предавателни протоколи и спецификация са приети за частни писмени документи и именно защото са такива доказването на истинността на отразените в тях факти не може да се презумира и да се признаят за възникнали облигационни отношения. При това положение позоваването само на договори, фактури, плащания и приемно-предавателни протоколи, без да има известност на фактите и доказателства за прехвърляне на стоки, не може да представлява доказване на истинност на тези частни писмени документи - така като изисква чл. 3, ал.2 и 3 от ДОПК. Доколкото реалността на доставката се свързва с изпълнението, а не със сключването на договор и спецификация към него, е направен извода, че фактурите, издадени от „САМЕЛ-90“ АД не доказват реалното ѝ изпълнение.

С оглед горното на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 25, ал. 2 и чл. 6 и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 19 800,00 лв. по фактура №30607/23.11.2022 г., издадена от „САМЕЛ-90“ АД.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка, представена от ответната страна, ведно с всички доказателства приети и приобщени в хода на ревизионното и административното производство. От

страна на жалбоподателя, с оглед оспорванията му, както и при доказателствената тежест, която носи в процеса, не са представени други писмени доказателства, различни от събраните от ревизиращите органи. В хода на съдебното производство са събрани гласни доказателства, като от разпита на Свидетеля В. В. З., бивш Управител на ревизираното лице, за периода от 09.2019 г. до 01.2023г., се установява, че за ревизирания период дружеството не е имало собствен офис, поради което е използвало нает имот, находящ се на [улица], представляващ една стая от апартамент, с ползване на санитарен възел в същия. Офиса е бил нает с договор за наем и е бил използван за провеждане на срещи с работници и служители и контрагенти на дружеството. Същия се е използвал от свидетеля, в качеството му на Управител на ревизираното лице. Посочва, че е използвана само една стая от апартамента, като другите стаи са били заключени.

В съдебното производство са представени и приети на хартиен и магнитен носител доказателства, удостоверяващи наличието на електронен подпис на лицата издали Заповедта за възлагане на ревизията, Заповедите за изменение на ревизията, Ревизионния Доклад и Ревизионния акт и надлежно електронно връчване, въз основа на които и при липсата на оспорване от страна на жалбоподателя, съдът прави извод, че ревизионното производство не страда от процесуални нарушения, на това основание.

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

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **основателна**.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, че Ревизионен акт /РА/ №Р-22221023004026-091-001/27.02.2024 г. „ издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и Е. К. Д. - ръководител на ревизията, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и 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.

Въз основа на изложеното и на основание приложените по делото писмени доказателства, съдът намира, че оспореният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от

наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка наличие на предпоставките непризнаване на разходи, като такива свързани с дейността по процесните фактури, с твърдения за липсата на пряка връзка с икономическата дейност на дружеството по см. ЗКПО и съответното коригиране на резултатите по ЗДДС, с оглед непризнаване на тези разходи и определянето на доставки като нереални.

Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че, всички оспорени разходи са действителни и свързани с дейността на дружеството, както и че, доставките по които е отказано правото на признаване на данъчен кредит- са реално осъществени и свързани с последващи доставки, във връзка с осъществяваната от дружеството дейност по предоставяне на услуги-охранителна дейност.

Въз основа на събраните в хода на съдебното производство доказателства и приложимия закон, съдът намира оспорения РА, за необоснован и като такъв противоречащ на материалния закон по следните съображения:

По делото не се спори относно фактическите констатации, установени в ревизионното производство от приходната администрация. Същите не са спорни и в хода на съдебното производство. Спорът е правен относно тълкуването и прилагането на закона, по отношение на конкретните процесни разходи и доставки.

Въз основа на събраните в хода на съдебното производство доказателства и приложимия закон, съдът намира оспорения РА, за необоснован и като такъв противоречащ на материалния закон и на това основание незаконосъобразен, в оспорените части, по следните съображения:

I. *По отношение на фактурите изд. от „ЕСТЕЙТС СВ“ ЕООД по сключен договор за наем на недвижим имот, както следва:* _

1/. Непризнати счетоводни разходи на осн. чл. 26, т.1 от ЗКПО, като несвързани с дейността на дружеството. отчетени като текущи разходи за наем по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в общ размер на 9 000 лв., за 2021г. и 2022г., по фактури, издадени от „ЕСТЕЙТС СВ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], както следва: фактури №№ 88/01.10.2021;103/01.12.2021г.; 119/01.03.2022; № 137/01.06.2022; № 156/01.09.2022; № 174/01.12.2022.

2/. Непризнат данъчен кредит на осн. чл. 70, ал. 1, т.2 от ЗДДС, във вр. чл. 69 от ЗДДС- поради това, че услугите са предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на ревизираното лице, в общ размер на 2114.73 лв., по фактури издадени от Е. СВ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], обективирани по номер и данъчна основа в таблица 3.1. стр. 48 от РД, за предоставени външни услуги-наем на недвижим имот /Офис/ и префактурирана ел. енергия.

По делото безспорно е установено, че ревизираното лице не притежава недвижим имот, който използва за процесния период за офис. Това, че извършва дейност и има регистрирани фискални устройства, налични в други обекти и не е завело движими вещи, в активите си, като налични в процесния имот-са факти, които са косвени доказателства и не установяват с оглед

доказателствената тежест, която носи приходната администрация, по безспорен и категоричен начин, че процесният недвижим имот-не е използван за дейността на дружеството и във връзка с осъществяваната от него дейност. Характерът на икономическата дейност, посочена подробно в настоящото решение- не изисква наличието на административен персонал, но изобщо осъществяването и е свързано активната работа на Управителя на дружеството- за сключването на договори, провеждани на срещи, по последващи доставки във връзка с дейността на дружеството. Процесните фактури са издадени в съответствие със ЗСч, надлежно са осчетоводени и отразени в счетоводните регистри и данни, депозирани към НАП. Същите безспорно са заплатени от ревизираното лице. Отразени са както при получателя, както и доставчика. С оглед доказателствената тежест, която носи в процеса, ответникът не установява по безспорен и категоричен начин, че процесният недвижим имот, нает като офис от ревизираното лице, не е ползван във връзка с извършваната основната икономическа дейност от дружеството. Съдът намира за необоснован и недоказан извода на приходната администрация, въз основа на събраните факти, при условията на пълно доказване, че са налице предпоставките на чл. 26, т.1 от ЗКПО. Тези изводи са изцяло в съответствие и с практиката на СЕС по отношение на косвените данъци и съответно приложението им по отношение на преките такива от националния съд, независимо, че преките данъци са извън обхвата на общностното регулиране.

Съгласно практиката на Съда на ЕС по тълкуване на разпоредби на Директивата за ДДС при сделка, състояща се в получаването на стока/услуга, наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право.

Наличието на пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност.

Тоест, счита се, че нает имот (по фактурите, издадени от "Д. И."), аналогично - получени доставки на тел. услуги, ел. енергия, резервни части и консумативи за МПС, се използват за целите на облагаемите сделки на данъчно задълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този имот/ услуги/ материали и икономическата дейност на данъчно задълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка /т. 64 от решение от 16.02.2012 г. по дело С-118/11 на СЕС/.

В контекста на прякото облагане използването на нает актив/получени услуги/материали за икономическата дейност – преценено по горепосочените критерии, е необходимо условие разходите да се признаят за текущи.

В тежест на ревизираното лице да докаже изпълнението на условията за признаване на разходите, респ. за упражняване на правото на приспадане.

Вярно е, че в хода на ревизията, а и на съдебното производство жалбоподателят не е ангажирал конкретни убедителни доказателства, че е използвал процесните услуги/материали за конкретна икономическа дейност - т. е. не е обоснована пряка и непосредствена връзка.

В Решение на СЕС от 17.10.2018 г. по дело Ryanair, C-249/17, точка 28 е прието, че в рамките на прилагане на критерия за пряката връзка от страна на данъчните администрации и националните съдилища, те трябва да вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки, и да държат сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице. По този начин наличието на подобна връзка трябва да се прецени с оглед обективното съдържание на въпросната доставка - така и в т. 31 от Решение на СЕС от 14.09.2017 г., Ибердрола Инмобилария Р. Е. И., C-132/16.

Приема се обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице - Решение от 17 октомври 2018 г., Ryanair, C-249/17, т. 27 и Решение на СЕС от 14.09.2017 г., Ибердрола Инмобилария Р. Е. И., C-132/16, т. 29.

Въз основа на изложеното, съдът намира, че процесните разходи за наем на недвижим имот, са част от общите разходи на ревизираното лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице, поради което и в тази част РА е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

II. *По отношение на непризнати счетоводни разходи на осн. чл. 26, т.1 от ЗКПО, отчетени по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ в общ размер на 44 459.54 лв. по фактури издадени от МЦСПОС „АЛФА-МЕТАЛ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], представляващи разходи за обучение на 28 лица, по фактури №№ 316/26.10.2022; 324/15.11.2022; 325/23.11.2022г.*

По делото е безспорно установено, че е реално извършено и е придобита квалификация от 28 лица, за които ревизираното лице е сключило договор по смисъла на чл. 235 от КТ, с посочените във фактичката част на това решение клаузи и същевременно безспорно е заплатило на доставчика МЦСПОС „АЛФА-МЕТАЛ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], фактури №№ 316/26.10.2022; 324/15.11.2022; 325/23.11.2022г. Съдът прави извод, че ревизиращите органи необосновано и в противоречие са материалния закон приемат, че тези разходи не са свързани с дейността на ревизираното лице или следва да се отчитат като разходи за бъдещи периоди. Това е така, защото договорът по чл. 235 от КТ, е уреден в КТ, като такъв, който допуска сключването на договор с минималното изискуемо съдържание по смисъла на чл. 234 от КТ, от страна на работодателя и с физически лица, което не работят при същия работодател. Представените по делото договори, съответстват на минимално изискуемото съдържание по чл. 234 от КТ. По своя характер това не са

типични трудово-правни правоотношения. Те касаят извършването на разходи, с оглед бъдещо обезпечаване на работна сила, със съответната квалификация. Договорите са валидни и реални. Бъдещото изпълнение по тези договори създава правото и/ или задължението за сключване на трудов договор, но неизпълнението от страна на Работодателя и страната по договора по чл. 235 от КТ, е по своя характер облигационно- като задължава лицето, получило квалификация, заплатена от съответния работодател- да върне разходите по квалификацията или да заплати неустойка. Тези последици имат изключително гражданско-правен и облигационен характер и не касаят валидността на договора и съответно извършеното обучение. По делото е безспорно установено, че е реално извършено обучение на 28 лица, по сключени договори по чл. 235 от КТ с жалбоподателя, осъществено от МЦСПОС „АЛФА-МЕТАЛ“ ЕООД, ЕИК: 203174104, както и реално заплатено по фактури №№ 316/26.10.2022; 324/15.11.2022; 325/23.11.2022г. същите са реално заплатени от жалбоподателя. Изводите на ревизиращите органи, че този разход- не е свързан с икономическата дейност на жалбоподателя, са в противоречие с реално издаден Лиценз №302- 801/10.04.2023г. , който включва и дейността по чл. 5, ал. 1, т. 1 от **Закона за частната охранителна дейност /ЗЧОД/**, частна охрана на физически лица, именно защото обезпечаването с квалифициран персонал за извършването на тази дейност в бъдещ период е извършването на процесния разход. Въз основа на изложеното, съдът намира за необосновани и недоказани изводите на ревизиращите органи за това, че процесният разхода попада в обхвата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО, както и отчетен в нарушение на чл. 77 и чл. 78 от ЗКПО доколкото е извършен и отчетен в съответния данъчен период, а последващите правоотношения по чл. 235 от КТ със съответните лица от проведеното обучение- са предмет на трудово или облигационно правоотношение, което обаче, е извън обхвата на ЗКПО. В тази част оспорения РА като необоснован и недоказан следва да се отмени.

III. По отношение на непризнат данъчен кредит, осн. чл. 68, ал. 1, т. 1 и т.2 и чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС, във вр. чл. 25, ал.2 и чл. 6 от ЗДДС и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, поради това, че не е установена реалност на доставка по фактура № 30607/23.11.2022г. изд. „САМЕЛ-90“ АД, ЕИК:[ЕИК], в размер на 19 800.00 лв., представляващ авансово плащане за изработка, монтаж и обучение на мобилно предавателно устройство модел SVJ-500.

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който поражда правни последици само ако са налице всички негови елементи. Правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка се базира на установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. При обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит, но следва да бъде установено дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Този извод следва от тълкуването на разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя. В съдебното производство жалбоподателят въз основа на представените счетоводни документи, реално заплащане на аванс и последващо заплащане по договора, реално доказва наличието на реална доставка и материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит. От събраните писмени доказателства от приходната администрация, приложени в съдебното производство, се установява, че същият реално е получил стоките предмет на доставката и договорените услуги по нея.

Според съда, за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, или с документалното и обективизиране в договори и приемо-предавателни протоколи, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът.

В хода на ревизионното и съдебното производство от жалбоподателя, са представени достатъчно доказателства, установяващи извършването на доставката по извършено фактуриране и плащане по аванс по договора. По същество, ревизиращите органи, намират че доставката е извършена безвъзмездно в полза на трето лице- собственик на МПС, което към момента на съответното авансово плащане- не е ревизираното лице. В РД са изложени и множество, ирелевантни и неотносими към предмета на спора изследвания и позовавания, дали техническите специфики на продукта са в съответствие с националното законодателство. Въпросът какъв продукт ще поръча и заплати

ревизираното лице- е изключително въпрос по целесъобразност, с оглед дейността на същото, а дали съответства на национални норми и правила и характеристики- е изключително въпрос на контрол от страна на административно-наказващите органи. Нито едно от двете не касае реалността на доставката и връзка и с икономическата дейност на ревизираното лице по смисъла на ЗКПО и ЗДДС. Аргументите на приходната администрация, че към момента на издаването на процесната авансова фактура, МПС не е собственост на ревизираното лице и е закупено по-късно, са банкетни и необосновани. Договорът за наем е по принцип неформален договор и липсата на данни за неговото писмено продължаване, не обосновават липсата на неговото наличие. Представения по делото приемо-предавателен протокол от 26.04.2023 г. , удостоверява безспорно, че устройството е монтирано в МПС с рег. [рег.номер на МПС] . Фактът, че ревизираното лице става собственик на същия на 01.08.2023г., е доказателство в подкрепа на извода, че разходът е извършен във връзка с дейността и инвестиционните намерения на жалбоподателя, а не в противоречие в това. Нормално е цената на придобиване на МПС, да не включва придобития движи актив- съответната система, доколкото, тя към момента на придобиването, като движима вещ- е собственост на ревизираното лице и не е необходимо повторното и заплащане на продавача на МПС. Съдът не споделя изводите на приходната администрация, че към момента на осъществяването на процесния разход по плащането на аванс по фактурата, са налице предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т.2 и чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС, във вр. чл. 25, ал.2 и чл. 6 от ЗДДС и чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, поради това, че не е установена реалност на доставка по фактура № 30607/23.11.2022г. изд. „САМЕЛ-90“ АД, ЕИК:[ЕИК]. В тази част оспорения РА, е необоснован и недоказан и като такъв е постановен в противоречие с материалния закон и следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Въз основа на изложеното, съдът прави извод, че Ревизионен акт /РА/ №Р-22221023004026-091-001/27.02.2024 г. „ издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и Е. К. Д. - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 648 от 15.05.2024г. на Директор Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С., с който са коригирани задълженията на дружеството и са установени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане / ЗКПО/, за данъчни периоди 2021 и 2022г. в общ размер на 637.04 лв. и лихви за забава в общ размер на 56.87 лв. и установени допълнителни задължения по Закона за данък добавена стойност /ЗДДС/, за данъчни периоди м. 10 и м. 12. 2021г.; м. 03, м. 06, м. 09 и м. 12.2022г. и м. 01 и м. 03.2023г. в общ размер на 22 567.74 лв. и лихви за забава в общ размер на 3 245.10 лв. Общият размер на непризнатия данъчен кредит е 21 114.73 лв. за периодите м. 10 и м. 12.2021г. ; м. 03, м. 06, м. 09 и м. 12.2022г. и м. 01. и 03. 2023г. , следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

С оглед изхода на спора и представен списък и доказателства към него, жалбоподателят има право на сторените в производството съдебно-деловодни разноски, които възлизат на сумата от 2800 лв., от които ДТ-50 лв. и възнаграждение за адвокат- 2750 лв., които следва да бъдат заплатени от ответника.

**Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК,
Административен съд София – град, Трето отделение, 63-ти състав**

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по Жалба на „МАРЕЛ-99“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, представлявано от Управителя В. П., *Ревизионен акт /РА/ №Р-22221023004026-091-001/27.02.2024г.*, издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и Е. К. Д. - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 648 от 15.05.2024г. на Директор Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С., с който са коригирани задълженията на дружеството и са установени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, за данъчни периоди 2021 и 2022г. в общ размер на 637.04 лв. и лихви за забава в общ размер на 56.87 лв. и установени допълнителни задължения по Закона за данък добавена стойност /ЗДДС/, за данъчни периоди м. 10 и м. 12. 2021г.; м. 03, м. 06, м. 09 и м. 12.2022г. и м. 01 и м. 03.2023г. в общ размер на 22 567.74 лв. и лихви за забава в общ размер на 3 245.10 лв., *като необоснован и материално незаконосъобразен.*

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите чрез Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, ЦУ-С., *да заплати на М.-99“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет. 2, ап. 5, сумата от 2800.00 лв. (две хиляди и осемстотин лева), представляваща съдебно-деловодни разноси в производството.*

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

СЪДИЯ: