

РЕШЕНИЕ

№ 40887

гр. София, 06.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в
публично заседание на 28.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **7647** 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 ДОПК, вр. чл. 226, ал. 1 – 3 от АПК.

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. Киндберг, 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 № 47/11.01.2024 г. 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. 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. Иска се 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. И. 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 2019 г. и 2020 г. Срокът за приключване на ревизионното производство е бил продължен до дата 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-22221123001128-040-001/10.03.2023 г., № Р-22221123001128-040-002/23.03.2023 г. 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 вторични счетоводни документи на жалбоподателя на адрес – [населено място], [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 обективизирани 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:

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, апортираният 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 „ПАВЛО 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 2020 г. 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 оспорил 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, заложили в счетоводните стандарти, директорът на дирекция ОДОП е приел 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) трябва 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 трябва 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 (какъвто е и конкретният 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 трябва 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 трябвало 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.

В частта по ЗДДС:

На жалбоподателя е отказано 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 доставките 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. Едноличният 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, неотнормирана 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 спорната 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 оспорил РА в частта на допълнително начисления данък. С Решение № 47 / 11.01.2024 г. 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. от ДДС за внасяне в размер на 16 659. 60 лв. е определен на ДДС за възстановяване в размер на 7. 07 лв. Ревизионният акт е 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 по отношение на ДДС за данъчни периоди м. 11.2022 г. – главница 1258. 09 лв. и лихва 113. 01 лв. и за м. 01.2023 г. главница 200 лв. и лихва 14. 17 лв. и по ЗКПО: Корпоративен данък за 2019 г. – главница 2 831. 80 лв. и лихва 960. 03 лв., Корпоративен данък за 2020 г. – главница 412. 00 лв. и лихва 97. 90 лв. По делото е представено уточнение на жалба от дата 25.03.2024 г. В нея е посочено, че се подава по повод на указание на съда за уточняване на предмета на подадената от „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД жалба. В уточнението на жалбата (л. 129 от делото) е посочено, че предмет на обжалване по подадената жалба е ДДС за м. 11/2022 г. – главница 1258. 09 лв. и лихва 113. 01 лв.; ДДС за м. 01.2023 г. – главница 200 лв. и лихва 14. 17 лв.; Корпоративен данък за 2019 г. – главница 2831. 80 лв. и лихва 960. 03 лв. и Корпоративен данък за 2020 г. – главница 412. 00 лв. и лихва 97. 90 лв. Общият материален интерес е формиран от сумата 5887 лв. Посоченото означава, че в останалата си част оспореният РА е влязъл в сила.

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 БГ“ ЕООД и „Павло 95“ ЕООД:

Счетоводните статии, които са взети от дружеството за отчитане на апортните вноски в „НЮ БГ“

ЕООД и „Павло 95” ЕООД са посочени 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 издадени от доставчиците „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 18.07.22 г. с основание консултации и аналитични услуги на стойност 3989. 89 лв., № 171 от 21.11.22 г. с основание консултации и аналитични услуги на стойност 5163. 39 лв., приемо-предавателен протокол за извършена работа между „София Резиденшъл Дивелъпмънт” ЕООД и „Карбон Моторс” ЕООД от 16.11.22 г., Хронологична ведомост на “Карбон Моторс” ЕООД на с-ка 501- каса за м.11.22 г., 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 01.11.2022 г.

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 30.03.2023 г. Оборотна ведомост на „Нобилис естейтс” ЕООД за 22 г. и 23 г., писмени обяснения до ТД на НАП. Протокол за извършена работа от 29.04.23 г. Аналитичен регистър на с-ка 501 -каса, за периода 01.12.22 г. - 31.01.23 г. Аналитичен регистър на с-ка 503 - разплащателна сметка, за периода 01.12.22 г. - 31.01.23 г. Аналитичен регистър на с-ка 703 - приходи от продажба на услуги, за периода 01.12.22 г. - 31.01.23 г. 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.

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

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 от ДОПК, поради което жалбата е допустима. Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от 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.

Производството по чл. 226, ал. 1 – 3 от АПК е образувано след връщане на делото от ВАС. В Решение № 7387 от 04.07.2025 г. по адм. д. № 4876 / 2025 г. по описа на ВАС, Осмо отделение, е посочено, че при новото разглеждане на делото трябва да се обсъди всяка доставка от посочените доставчици. На следващо място, трябва да се обсъдят установените с РА задължения за корпоративен данък. Трябва да се отговори на възраженията на страните, както и да се обсъдят становищата им. Въз основа на установените факти и обстоятелства не само в ревизионното, но и в съдебното производство, съдът трябва да постанови съдебния си акт.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ.

Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. Документът е изтеглен на дата 25.09.2023 г. от IP 130.185.248.242. Документът е изтеглен от електронната услуга от К. М. S. – Y. със сериен номер на КЕП: 276E0A600BC435D0. Ревизионният доклад е бил връчен на дата 29.08.2023 г. Документът е изтеглен от имейл: [електронна поща].

С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение

трябва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Ревизионният доклад е съставен в предвидения 14-дневен срок от изтичане на срока за завършване на ревизията. Срокът на ревизията е бил до 15.08.2023 г., а РД е съставен на дата 29.08.2023 г. Съгласно чл. 117 от ДОПК, ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията, но съставянето на ревизионния доклад след този срок, не може да доведе до незаконосъобразност на ревизионния акт, защото сроковете за съставянето на ревизионния доклад и за издаване на РА са инструктивни, а не преклузивни и с изтичането им не се погасява правото на органа да го състави, респективно да го издаде. В този смисъл е и трайно установената и непротиворечива съдебна практика, която е изразена в съдебни решения, измежду които и в Решение № 10566 от 11.07.2013 г. по адм. д. № 3654/2013 г., Първо отд. на ВАС, Решение № 11595 от 19.09.2011 г. по адм. д. № 75/2011 г., VIII отд. на ВАС, Решение № 17370 от 20.12.2013 г. по адм. д. № 5861/2013 г., VIII отд. на ВАС.

Относно ЗДДС

В административната и съдебната практика по прилагане на 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 трябва да се съобрази видът на съответната доставка.

Относно доставки от „Роджсек“ ЕООД

Дружество „Роджсек“ ЕООД е издало на „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД фактури № [ЕГН] / 29.11.2022 г. и № [ЕГН] / 17.12.2022 г. с предмет на доставката предплата и окончателно плащане по довършително ремонтни – работи за ап. № 13 на [улица] [населено място]. Фактура № [ЕГН] / 29.11.2022 г. е с данъчна основа 14 666. 67 лв. и ДДС 2933. 33 лв. Фактура № [ЕГН] / 17.12.2022 г. е с данъчна основа 11245 лв. и ДДС в размер на 2249 лв.

Във фактура № [ЕГН] / 29.11.2022 г. е посочено следното: окончателно плащане по довършително – ремонтни работи за ап. № 13 на [улица] [населено място], съгласно приложена оферта.

Във фактура № [ЕГН] / 17.12.2022 г. е посочено следното: предплата по довършително – ремонтни работи за ап. № 13 на [улица] в [населено място], съгласно приложена оферта.

Приложена е оферта, в която подробно са изброени отделните елементи на фактурираните доставки – обзавеждане, електродомакински уреди, материали и мебели по поръчка. По тези фактури е отказано право на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, правото на приспадане не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74 от ЗДДС, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки, или за дейности, различни от икономическата дейност на съответното данъчно задължено лице.

В чл. 70, ал. 3, т. 4 от ЗДДС обаче е предвидено изключение от това правило. Изключението се прилага, когато стоките или услугите са използвани при безвъзмездно извършване на услуга от държател / ползвател за подобрение на нает или предоставен за ползване актив. С оглед на тази

разпоредба, от основно значение по делото е въпросът, дали дружеството „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД е държател или ползвател на предоставен за ползване имот и извършени ли са подобрения в него.

Фактурираните от „Роджекс“ ЕООД доставки, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, се отнасят до извършени услуги (СМР). Изпълнението на услуги трябва 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.

За да обосноват липсата на предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит от страна на жалбоподателя, органите по приходите са посочили няколко обстоятелства: Първо, че доставчикът „Роджекс“ ЕООД няма кадрови потенциал да извърши услугата СМР. Второ, по отношение на спорните доставки липсват съпроводителни документи като договори, анекси, приемо – предавателни протоколи и др. Трето, налице е фактическа свързаност – адресът и седалището на „Роджекс“ ЕООД съвпада с тези на „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД. Четвърто, 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. Извършените СМР са подобрения в чужд имот.

Тези изводи на органите по приходите са съответни на фактите, установени по делото. Жалбоподателят носи тежестта да докаже, че законосъобразно е упражнил правото на приспадане на данъчен кредит. С тази тежест той не се справя. Не са представени доказателства, че е налице изключението, така както е описано в хипотезата на разпоредбата на чл. 70, ал. 3, т. 4 от ЗДДС. (В този смисъл Решение № 6435 от 30.04.2019 г. по адм. д. № 2205/2019 г., VIII отд. на ВАС) Твърдението, че по отношение на жалбоподателя е налице това изключение остава необосновано с документи и писмени доказателства. Жалбоподателят не представя доказателства, че по отношение на ап. 13 на [улица], той има качеството на наемател или държател, т. е. той няма качеството на държател/ползвател по смисъла на чл. 70, ал. 3, т. 4 от ЗДДС за извършените от него подобрения, поради което тази разпоредба е неприложима.

По силата на предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот, сключен между жалбоподателя и „Кремер Пропъртис“ ЕООД, на дата 12.02.2020 г., продавачът продава на „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД жилищна сграда, в УПИ IX – 9 от кв. 178, по плана на [населено място], местността Зона – Б – 4 – А, с площ от 736 кв. м., на адрес: [улица]. Цената по договора е в размер на 495 000 EUR. По договора към 31.07.2022 г. са извършени частични плащания в размер на 521 554. 67 лв.

Разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС сочи, че не е налице право на данъчен кредит когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по - общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Цитираната норма предвижда две самостоятелни хипотези, в които не е налице право на данъчен кредит - когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки, или по общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Както вече се посочи, жалбоподателят не е представил никакви доказателства, че има качеството на наемател или държател или ползвател спрямо недвижимия имот ап. № 13 на адрес: [улица]. Подобренията са осъществени по отношение на чужд имот. В хода на ревизионното производство

е представен предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот от дата 12.02.2020 г. Действително в него е посочено, че продавачът се задължава да продаде апартаменти, между които и ап. № 13 на [улица]. Този договор обаче не превръща „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД в държател / ползвател или наемател по отношение на ап. № 13. В чл. 2 от този договор е посочено, че продавачът се задължава да предаде владението на имотите след подписване на окончателен договор под формата на нотариален акт, но не по – рано от пълното изплащане на продажната цена от Купувача на продавача. По делото има доказателства за частично плащане на сумата. Тоест не са настъпили условията по договора, които да са довели до прехвърляне на владението върху този апартамент в полза на жалбоподателя към датата на издаване на спорните фактури. В чл. 5, ал. 2 от този договор е посочено, че купувачът се задължава да прехвърли фактическата власт върху имотите (вкл. и ап. № 13) при окончателното плащане на цената, без наематели и ползватели. Не е представян договор за наем.

Целта на разпоредбата на чл. 70, ал. 3, т. 4 от ЗДДС е да се освободи от данъчната тежест по ЗДДС лице, което извършва подобрения на нает или предоставен за ползване актив. ДДС не се дължи от държателя / ползвателя на актива, независимо че стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки, или за дейности, различни от икономическата дейност на съответното данъчно задължено лице. Това е израз на държавна политика, която насърчава инвестициите в подобрения на активи, включително и в имоти. Уредбата има своя аналог и в ЗДДФЛ – чл. 22е от този закон урежда данъчно облекчение за подобрения и/или ремонт на недвижим жилищен имот. Условията на чл. 70, ал. 3, т. 4 от ЗДДС обаче в конкретния случай не са налице по отношение на жалбоподателя.

Относно доставка от „КАРБОН МОТОРС“ ЕООД с предмет „консултации и аналитични услуги“

От дружество „Карбон моторс“ ЕООД е издадена фактура № [ЕГН] от дата 21.11.2022 г. на стойност 5163. 39 лв. От страна на доставчика е представено консултантско споразумение между „Карбон моторс“ ЕООД и „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД от дата 01.11.2022 г. В представените протоколи е вписано „Изпълнението на договора се приема без забележки, като изпълнен в цялост и според изискванията на Доверителя.“

В хода на ревизията от страна на жалбоподателя е представено копие на фактура. В нея е посочено „консултации и аналитични услуги“ с данъчна основа 4302. 83 лв. и ДДС в размер на 860. 56 лв. Представени са и приемо – предавателни протоколи.

Основателни са аргументите на органите по приходите, че към посочената фактура няма договор, липсва заявка за извършване на услугата, оферта, кореспонденция между дружествата. Не става ясно в коя област е извършена консултацията. Липсват документи относно това, къде са извършени консултациите, какъв човешки ресурс е използван за извършването на тези консултации. Не става ясно как е формирана цената на услугата. Липсата на информация за вида на услугата води до невъзможност да се установи дали тя съответства на основната икономическа дейност, декларирана от „Карбон моторс“ ЕООД – техническо обслужване и ремонт на автомобили с код по К. 4520.

Заплащането на уговореното възнаграждение на дружество „Карбон моторс“ ЕООД (за което дружество се твърди, че е извършило услугата) е на база на вложените човекочасове, умножени по определена единична ставка. Тази информация може да е налична в самата фактура, в приемо-предавателния протокол към нея или някъде другаде. Конкретно между доказателствата по делото тази информация не се открива. Информацията за отработеното време и ставката за заплащане за един час трябва да се подложи на анализ, включително - дали за така даденото време е възможно съответната папка с анализи и проучвания да бъде направена, дали е било възможно действително

служителите на „Карбон моторс“ ЕООД да са били свободни точно по времето, когато са извършвали и осъществявали конкретната услуга. Ако е било възложено малко време, то това най – вероятно се е отразило на възнаграждението на дружеството и то би било нереалистично високо.

Основателно от органите по приходите е отказано право на данъчен кредит в размер на 860. 56 лв. по фактура № [ЕГН].

Доводите на жалбоподателя се основават на това, че по делото е наличен приемо – предавателен протокол между „Карбон Моторс“ ООД и „София резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД от дата 16.11.2022 г. Посочва се и счетоводното отразяване на извършената услуга, както и наличието на банков превод. Също така е подчертано и наличието на консултантско споразумение между двете дружества. Тези аргументи не се споделят от настоящия състав. Наличието на приемо – предавателен протокол не може да се приеме за достатъчно доказателство за извършената услуга. Този протокол трябва да се подкрепя и от други доказателства. Коректното счетоводно отразяване на услугата и извършеното плащане по банков път също не са безспорен белег за наличие на осъществена услуга. Те са по – скоро индиция за наличие на търговски правоотношения между двете дружества, които трябва да се подкрепят и от други доказателства по делото.

Изводът на съда не се променя и от приетото по делото заключение на вещото лице В. Б., което е част от съдебно – счетоводната експертиза. В него е посочено, че във връзка с фактура № [ЕГН] от дата 21.11.2022 г. от доставчика са съставени следните документи: приемо – предавателен протокол, хронологична ведомост на „Карбон Моторс“ ЕООД на сметка 501 – каса за м. 11.2022 г., хронологична ведомост на „Карбон Моторс“ ЕООД на сметка 503 – разплащателна сметка за м. 11.2022 г., хронологична ведомост на „Карбон Моторс“ ЕООД на сметка 703 – приходи от продажба на услуги за м. 11.2022 г. Преводно нареждане за кредитите превод за плащане на доставката по банков път, консултантско споразумение.

Относно доставки от „Нобилис Естейтс“ ЕООД

Представени са фактури с № [ЕГН] / 14.11.2022 г. на стойност 600. 00 лв.; № [ЕГН] / 07.12.2022 г. на стойност 600. 00 лв.; [ЕГН] / 16.12.2022 г. на стойност 9387. 60 лв.; № [ЕГН] / 04.01.2023 г. на стойност 600. 00 лв.; № [ЕГН] / 31.01.2023 г. на стойност 600. 00 лв.

В хода на ревизионното производство е приобщен договор за предоставяне на посреднически услуги – проучване и търсене на имоти от дата 30.03.2023 г. Съгласно договора, консултантът получава 500. 00 лв. месечно възнаграждение, авансово. Като условие е договорено, че при покупката на недвижим имот до 1000 кв. м. се дължи възнаграждение 4000. 00 евро. От 1000 до 1500 кв. м. се дължи възнаграждение 4500. 00 евро. От 1501 до 2000 кв. м. се дължи възнаграждение в размер на 5000 евро. От 2001 кв. м. до 2500 кв. м. се дължи възнаграждение 5500. 00 евро. Над 2501 кв. м. се дължи възнаграждение 6000. 00 евро.

При извършено посещение в счетоводния офис на дружеството от страна на „Нобилис Естейтс“ ЕООД са представени копия на фактури. В хода на ревизионното производство е представено подробно писмено обяснение от Т. В. Г. – управител на „Нобилис Естейтс“ ЕООД. В него е посочено, че взаимоотношенията със „София резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД, се състоят в търсене на недвижими имоти на територията на [населено място]. Имотите трябва да са подходящи за инвестиция съгласно зададените критерии. Интерес за „София резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД съгласно техните критерии е придобиване на апартаменти в нови сгради на етап проект или строеж, парцели, част от парцел и стари къщи в район приблизително широкия център на С.. Съгласно обхвата на дейността, извършвана от „Нобилис Естейтс“ ЕООД, дейността е разделена на две части. Първо, търсене и предлагане на недвижими имоти, за което се дължи постоянно месечно възнаграждение от 500 лв. без ДДС. Второ, при сключване на сделка

с някои от предложените имоти се дължи еднократно по – голямо възнаграждение, съгласно описаното в чл. 6 от Договора за предоставяне на посреднически услуги. Изрично е посочено от Г., че понякога от „София резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД не плащат съобразно графика. Понякога плащат със закъснение, понякога предварително. Услугите, предлагани от „Нобилис Естейтс“ ЕООД на „София резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД са изцяло интелектуален труд. Започнали са да работят със „София резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД от 1 юни 2022 г. (тогава дружеството се е казвало „Брегалница 61“ ЕООД). Договорът е бил изпратен на управителя на „София резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД Й. Киндберг, но той първоначално отказал да го подпише. На по – късен етап се съгласил да го подпише.

Представен е и Протокол № 1 от дата 29.04.2023 г., в който е посочено, че двете дружества „София резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД и „Нобилис Естейтс“ ЕООД констатира, че услугата е извършена съгласно уговореното между страните. Работата се приема от „София резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД така, както е извършена до момента.

Тезата на органите по приходите се основава на това, че 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. Липсват основания за издаването на спорните 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: [населено място], [улица].

Тези доводи не се споделят от настоящия състав. Анализът на доказателствата показва, че в случая са налице достатъчно документални следи, от които да се направи непротиворечив извод, че по отношение на тези доставки, дружеството – жалбоподател е упражнило правото си на данъчен кредит законосъобразно. Изводът на органите по приходите в обратната насока е незаконосъобразен. Тезата на органите по приходите се основава на установеното от тях, че договорът между двете търговски дружества е сключен много по – късно спрямо момента на издаване на фактурите, а именно – на дата 30.03.2023 г. Това обстоятелство принципно не изключва възможността доставчикът на услугите „Нобилис Естейтс“ ЕООД реално да е предоставил възложените му услуги. Очевидно е, че договорът е съставен за нуждите на ревизионното производство, доколкото за ревизията е издадена ЗВР от дата 06.03.2023 г. Това обаче не изключва възможността страните по договора да са имали устна уговорка. Същото се отнася и до установеното от органите по приходите, че констативният протокол е от дата след периодите, в които са издавани спорните фактури. Действително, той е от дата 29.04.2023 г., но това само по себе си не доказва, че реално такива услуги от „Нобилис Естейтс“ ЕООД не са били извършени.

Съдът намира обяснението на управителя на „Нобилис Естейтс“ ЕООД, че страните са имали устна уговорка, но не се е стигнало до подписване на договора от страна на „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД, въпреки желанието на управителя на доставчика (Т. Г.), за житейски възможно и логично. Посоченото не означава, че услуги в посочения обем и вид не са осъществени. В подкрепа на това е и заключението на вещото лице, което посочва, че от доставчика „Нобилис Естейтс“ ЕООД са представени определени документи: фактурите, договор, обратна ведомост за 2022 г. и 2023 г., аналитичен регистър на сметка 501 – каса, за периода от 01.12.2022 г. – 31.01.2023 г.; аналитичен регистър на сметка 503 – разплащателна сметка за периода от 01.12.2022 г. – 31.01.2023 г.; аналитичен регистър на сметка 703 – приходи от продажба на услуги за периода от 01.12.2022 г. – 31.01.2023 г. Месечни банкови извлечения за плащане на доставките по банков път.

По отношение на довода, че от данните от извършената справка в Агенцията по вписвания, не се установява жалбоподателят да е придобивал недвижими имоти през периода на доставките, както и на адрес С., [улица], трябва да се посочи, че това не е спорно обстоятелство. Жалбоподателят не твърди, че в резултат на услугите се е стигнало до придобиване на собственост върху недвижими имоти. Видно от клаузите на представения договор за предоставяне на посреднически услуги – проучване и търсене на имоти (т. 1 от договора), инвеститорът („София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД) възлага, а консултантът („Нобилис Естейтс“ ЕООД) приема възмездно да проучва пазара и търси подходящи имоти за инвестиция. Тоест една от формите на услугата е проучване и търсене на имоти, отделно от реалното сключване на сделки.

В този смисъл незаконосъобразно е отказано право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Нобилис Естейтс“ ЕООД.

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.

Относно ЗКПО

Неоснователни са аргументите на жалбоподателя, че срещу апортираните недвижими имоти „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД става едноличен собственик на новоучредените дружества и придобива 100 дружествени дяла от капитала на „Ню Бг“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с обща стойност 151 580. 00 лева и 100 дружествени дяла от капитала на „Павло 95“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] на обща стойност 127 130 лева.

Тезата на жалбоподателя е, че внасянето на непарична вноска в капитала на търговско дружество по същество е форма на инвестиране и отчитането ѝ е подчинено на всички изисквания на отчитане на инвестициите.

Според жалбоподателя „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД, дружеството притежава повече от 20 % от гласовете в общите събрания на „Ню БГ“ ЕООД и „Павлов 95“ ЕООД. Има значително влияние при правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната дейност на предприятието по смисъла на т. 3.1. от Счетоводен стандарт № 28 „отчитане на инвестициите в асоциирано предприятие и тези дружества се явяват асоциирани предприятия по отношение на „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД. Инвестициите трябва да се отчитат по себестойност, съгласно т. 5.1. и т. 6.2., буква „а“ от счетоводния стандарт. Тази себестойност, от своя страна, е равна на цената на придобиване на инвестицията.

В писмената защита по делото е посочено още, че за цената на придобиване на направената инвестиция чрез апорт, трябва да се има предвид, че непаричната вноска в капитала на търговско дружество е всяко право, оценимо в пари, вносимо в капитала на дружеството.

Внасянето на непарична вноска е регламентирано в Търговския закон, а именно – в чл. 72 и сл. от ТЗ.

Съгласно разпоредбата на чл. 72, ал. 1 от ТЗ, ако някой съдружник, съответно акционер, прави непарична вноска, дружественият договор, съответно уставът, трябва да съдържа името на вносителя, пълно описание на непаричната вноска, паричната ѝ оценка и основанието на правата му.

Съгласно алинея втора на чл. 72 от ТЗ, вноската в дружество с ограничена отговорност, акционерно дружество или командитно дружество с акции се оценява от 3 независими вещи лица,

посочени от длъжностното лице по регистрацията към Агенцията по вписванията. Заключениеето на вещите лица трябва да съдържа пълно описание на непаричната вноска, метода на оценка, получената оценка и нейното съответствие на размера на дела от капитала или на броя, номиналната и емисионната стойност на акциите, записани от вносителя. Заключениеето се представя в търговския регистър със заявлението за вписване.

Съгласно алинея трета на чл. 72 от ТЗ, оценката в дружествения договор, съответно в устава, не може да бъде по-висока от дадената от вещите лица.

Според тезата на жалбоподателя, цената на придобиване на направената инвестиция, която се изразява в придобиване на определен брой дружествени дялове на определена стойност от капитала на дружеството, в което се апортира, е равна на стойността на дружествените дялове придобити в резултат на апорта. Тази инвестиция ще се отчете по номинална стойност срещу намаление на активите, които е внесло апортиращото дружество „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД, за да придобие участието в приемащите дружества.

При апортните вноски на „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД в „Ню БГ“ ЕООД и „Павло 95“ ЕООД, стойността на придобитите дружествени дялове в резултат на апорта в „Павло 95“ ЕООД (в размер на 127 130 лв.) и от апортната вноска в „Ню БГ“ ЕООД (стойност в размер на 151 580 лв.), надвишава балансовата стойност на апортираните активи, поради което жалбоподателят е отчетел приход при отписването на активите, отразени в представените по делото счетоводни справки.

За имота, апортиран в „Павло 95“ ЕООД, жалбоподателят е осчетоводил приходи на 30.11.2019 г. Извършени са следните счетоводни операции: дебит сметка 221 / 1 – Инвестиции в дъщерни предприятия / кредит сметка 224 Инвестиции в имоти със сумата от 65013. 42 лева за отписване на апортирания актив по балансова стойност.

Дебит сметка 221 / 1 – Инвестиции в дъщерни предприятия / Кредит сметка 705 – Приходи от продажба на ДМА с 62116. 58 лева за разликата между размера на инвестицията и балансовата стойност на актива.

По отношение на апортирания имот в „Ню БГ“ ЕООД, който също е с балансова стойност, по – ниска от стойността на дружествените дялове, придобити в резултат на апорта „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД отново е отчетло приходи със счетоводни операции от 26.02.2020 г., а именно – дебит сметка 221 / 1 Инвестиции в дъщерни предприятия / Кредит сметка 202 / 03 Сгради и конструкции с 93 078. 19 лева за отписване на актива по балансова стойност и Дебит сметка 221 / 1 – Инвестиции в дъщерни предприятия / Кредит сметка 705 – Приходи от продажба на ДМА с 58 501. 81 лв. за превишението на балансовата стойност на дяловото участие.

В РА се приема, че приходът посочен от жалбоподателя от превишението на стойността на инвестицията над балансовата стойност на апортираните активи е занижен и разликата до действителния му размер е отнесен в увеличение на финансовия резултат на основание чл. 78 от ЗКПО. Според жалбоподателя оценката на апортната вноска не отразява състоянието на пазара.

Съдът намира аргументите на жалбоподателя за неоснователни. Съгласно т. 5.2 от Счетоводен стандарт 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) трябва да отчете получения актив (недвижим имот) по справедлива стойност и да отрази вноската в собствения капитал. Основателни са аргументите на органите по приходите, че за справедлива стойност трябва да се приеме оценката на апортирания актив, така както е установена от вещите лица по чл. 72 от ТЗ. Положителната или отрицателната разлика между

така определената справедлива стойност на инвестицията и балансовата стойност на апортирания актив представлява резултат от сделката по апорта. Когато оценката на вещите лица е по – висока от балансовата стойност на внесените актив, вносителът отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита печалба.

Съгласно формираната практика на ВАС, именно справедливата пазарна стойност трябва да се има предвид при осчетоводяването на резултата от апорт на недвижим имот. Справедливата пазарна стойност е пазарната оценка по чл. 72, ал. 2 от ТЗ. Несъмнено е обстоятелството, че дружествените дялове са финансов инструмент. Оценяването е процес на определяне на стойностите, по които предприятието отчита във финансовите си отчети активите, пасивите, приходите и разходите. В теорията на счетоводството се приема още, че оценяването е метод (способ) за регистриране, отчитане и представяне на обектите на счетоводството в парично – стойностен измерител. Оценяването като процес включва избор на базата на оценяване. Базите за оценяване могат да са цена на придобиване, себестойност или справедлива стойност. Цената на придобиване е цената, включваща покупната стойност плюс преките разходи по придобиване (разходите за пускане на актива в експлоатация, транспортни разходи и др.). Себестойността е оценката на произведените в предприятието активи и услуги, която се определя от стойността на вложените материали, разходите за преработка и другите разходи, пряко свързани с производството на съответната продукция или извършена услуга. Казано по друг начин – себестойността е оценка, която се прилага за активи, произвеждани от предприятието. Справедливата стойност на актива, включително и ако той е недвижим имот, е стойността на оценката, изготвена съобразно чл. 72 от ТЗ от 3 вещи лица. (в този смисъл Решение № 3416 от 01.04.2025 г. по адм. д. № 1390 / 2025 г., Първо отделение на ВАС)

Отново съгласно практиката на ВАС, апортът е едностранна сделка и при нея не се поставя въпросът за това, че придобитите дялове от дъщерни дружества (финансови инструменти) са „насрещна престация“. В този смисъл не може от стойността на записания капитал да се прави извод за „цената на придобиване“ (в този смисъл Решение № 1611 от 14.02.2023 г. по адм. д. № 5708 / 2022 г., Първо отделение на ВАС). Именно по този начин е подходил жалбоподателят при счетоводното отчитане на осъществените от него апортни вноски. Той е отчел разликата между стойността на придобитите дялове и балансовата стойност на имотите. Това схващане не съответства на тълкуването на ВАС, че при апорт на недвижим имот не може да става въпрос за „насрещна престация“.

Съгласно мотивите на Решение № 5698 от 02.06.2025 г. по адм. д. № 3062 / 2025 г., Осмо отделение на ВАС, при разлика между определената справедлива стойност на инвестицията и балансовата стойност на апортираните активи – положителна или отрицателна, тя представлява резултат от сделка по апорт и трябва да намери текущо счетоводно отчитане в отчета за приходите и разходите на предприятието вносител за периода. Тоест, когато оценката на вещите лица е по – висока от балансовата стойност на внасяните активи, апортиращият отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита печалба.

При съобразяване с тълкуването в посочената съдебна практика, настоящият състав намира, че в тази си част РА е законосъобразен. Обосновани на правните норми са изводите на органите по приходите, че по отношение на дружество „Павло 95“ ЕООД оценката на апортирания актив е 156 100. 00 лева. Тази оценка е по – висока от балансовата стойност на внасяните активи, съгласно счетоводните записвания в размер на 65 013. 42 лв. В случая е необходимо да се отчете печалба от направената инвестиция в размер на 91 086. 58 лв., а не както е отчетена – 62 116. 58 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО с установената разлика в размер на 28 318. 00 лева, правилно и законосъобразно с оспорения РА е преобразуван счетоводният финансов резултат на

жалбоподателя за 2019 г. в посока увеличение.

Този правен извод е валиден и по отношение на апортиран имот в дружество „Ню БГ“ ЕООД. Оценката на апортирания имот е в размер на 155 700. 00 лв. Тази оценка е по –висока от балансовата стойност на внасяните активи, съгласно счетоводните записвания в размер на 93 078. 19 лв. Трябва да се отчете печалба от направената инвестиция в размер на 62621. 81 лв., а не както е отчетена от жалбоподателя – 58 501. 81 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО с установената разлика в размер на 4120. 00 лв., правилно и законосъобразно с оспорения РА е преобразуван счетоводният финансов резултат за 2020 г. в посока увеличение.

Изводите на съда не се опровергават и от приетата поделото съдебно – счетоводна експертиза. В нея, при отговора на въпроса, с какви счетоводни статии са осчетоводени апортните вноски на „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД в „Ню БГ“ ЕООД и „Павло 95“ ЕООД, вещото лице посочва следното:

при продажба на дяловете на дружество на „Ню БГ“ ЕООД са извършени счетоводни записвания
Дебит сметка 221 – 151580 лв. – инвестиции в дъщерни предприятия със стойността на ап. 11;
срещу кредит сметка 202 – 03 – 93078. 19 лв. – многофамилна жилищна сграда с гаражи;
кредит сметка 705 – 001 – 58501. 81 лв. – приход от инвестиция.

Продажба – прехвърляне на дружествените дялове:

С издадената фактура № 24 от 20.03.2020 г. на „Ню БГ“ ЕООД,

Дебит сметка 411 – 139 880 лв. – клиент „Ню БГ“ ЕООД,

Срещу кредит сметка 709 – 139 880 лв. – приходи от продажба.

При продажба на дялове:

Дебит сметка 709 – 139 880 лв. – приходи

Срещу кредит сметка 221 – 139 880 лв. за отписване на активите

Дебит сметка 709 – 11700 лв – отписване на инвестицията с депозита

Срещу кредит сметка 221 – 11700 лв.

При продажбата на дяловете на дружество на „Павло 95“ ЕООД

Дебит сметка 221 – 127 130. 00 лв. – инвестиции в дъщерни предприятия по балансова стойност,

Срещу кредит сметка 224 – 65013. 00 лв. отписване на активите на ап. № 5,

Кредит сметка 705 – 62116. 58 лв. – приходи от инвестицията.

Продажба на дружествените дялове:

С издадената фактура № 19 от 02.01.2020 г. на С. Д.,

Дебит сметка 411 – 122629. 00 лв. – приходи от продажба на инвестиция.

При продажба на дялове:

Дебит сметка 709 – 122629. 00 лв. – приходи от продажба на дялове,

Срещу кредит сметка 221 – 122 629. 00 лв. за отписване на активите.

Дебит сметка 709 – 4500 лв. – отписване на инвестицията с депозита,

Срещу кредит сметка 221 – 4500 лв.

Дебит сметка 412 – 4500. 00 лв. аванс по фактура № 6 от 08.04.2019 г. от С. Д.

Срещу кредит сметка 709 – 4500 лв. продажба на дялове.

Относно разноските

Материалният интерес по делото е съответен на предмета му, така както е определен в жалбата до съда и уточнението към нея, и се формира по следния начин: задължения по ЗКПО за периодите 2019 г. и 2020 г. общо в размер на 3243. 80 лв., ведно с начислени лихви в размер на 1057. 93 лв. Задължения по ЗДДС в размер на 1585. 27 лв., които са формирани при съобразяване с обстоятелството, че РА е отменен с решението на директора на ОДОП за задължения за ДДС за данъчните периоди м. 03.2019 г., м. 04.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 03.2020 г., а в частта по ЗДДС за

данъчен период м. 12.2022 г. РА е изменен на ДДС за възстановяване в размер на 7. 07 лв. Общият материален интерес възлиза на 5887 лв.

По настоящото дело РА се отменя в частта за непризнат данъчен кредит от услуги на „Нобилис Естейт“ ЕООД за данъчен период м. 11.2022 г. в размер на 100 лв. за ДДС и за данъчен период м. 01.2023 г. в размер на 200 лв. за ДДС по две фактури. Или общо отменената част на РА е 300 лв. Това обстоятелство кореспондира и с уточнението на жалбата (л. 129 от делото), в което е посочено, че материалният интерес е формиран за сумата от 5887 лв. (ДДС за м. 11/2022 г. – главница 1258. 09 лв. и лихва 113. 01 лв.; ДДС за м. 01.2023 г. – главница 200 лв. и лихва 14. 17 лв.; Корпоративен данък за 2019 г. – главница 2831. 80 лв. и лихва 960. 03 лв. и Корпоративен данък за 2020 г. – главница 412. 00 лв. и лихва 97. 90 лв.)

Разликата между общия материален интерес и уважената част от жалбата е равна на 5587 лв. На жалбоподателя се дължат разноси в частта, с която жалбата е основателна. Съгласно чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 при материален от 1000 до 10 000 лв. размерът на възнаграждението за процесуално представителство е 400 лв. плюс 10 % за горницата над 1000 лв. В полза на жалбоподателя е признат материален интерес в размер на 300. 00 лв. Пред АССГ в протокол от 19.12.2024 г. са претендирани разноси за държавна такса и възнаграждение за вещо лице, като не са претендирани и представени доказателства за заплатен хонорар на адвокат. Така доказаните разноси от страна на жалбоподателя са в размер на 50 лв. държавна такса за АССГ + 48 лв. държавна такса за касационна жалба пред ВАС + адвокатско възнаграждение в размер на 1 800 лв. за пред ВАС + 500 лв. депозит за ССЧЕ. Общият размер е равен на 2398 лв. При прилагане на простото тройно правило (300. 00 лв. x 2398 лв. : 5887 лв.) размерът на претендираните разноси е 122. 20 лв.

При материален интерес в размер на 5587 лв. (формиран като разлика между общия интерес от 5887 лв. и сумата по отменената част на РА в размер на 300. 00 лв.), претенцията за присъждане на юрисконсултско възнаграждение на ответника е основателна за отхвърления интерес (по аргумент от чл. 161, ал. 1, изр. 3 – то ДОПК). При спазване на простото тройно правило (858. 70 лв. x 5587 лв. : 5887 лв.) съдът я уважава в размер на 814. 94 лв., изчислено в минималния размер по цитираната Наредба, съобразно и с участието на процесуалния представител на ответника в проведените съдебни заседания.

Съгласно разпоредбата на чл. 161, ал. 1, изр. 3 – то от ДОПК, на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение за едни адвокат. За първоначалното разглеждане на делото пред АССГ, на основание чл. 226, ал. 3 от АПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, трябва да се присъдят разноси в размер на отново на 814. 94 лв. За разглеждането на делото пред ВАС трябва да се присъди възнаграждение в размер на 814. 94 лв. или общо 2444. 82 лв.

Съдът намира, че са налице предпоставки да се осъществи прихващане до размера на по – малкото задължение за разноси. Сумата от 2322. 62 лв. трябва да се възложи в тежест на жалбоподателя.

Така мотивиран, Административен съд София-град, Първо отделение, 45–ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция в [населено място], [улица], ет. 3, ап. офис 12, чрез Й. Киндберг, в качеството на управител, 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 за непризнато право

на данъчен кредит по фактури, издадени от „Нобилис Естейтс“ ЕООД, като отхвърля жалбата в останалата ѝ част.

ОСЪЖДА „София Резиденшъл Дивелъпмънт“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на НАП сумата от 2322. 62 лв., представляващи разноски за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.