

РЕШЕНИЕ

№ 23416

гр. София, 10.06.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в
публично заседание на 10.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **797** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на "Окшънайз" АД с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт (РА) №22221522005873-091-001/11.07.2023г., в частта, която не е отменена с Решение №1742/08.12.2023г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С. при ЦУ на НАП.

С Решение № 1742/08.12.2023 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП РА е изменен частично по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за м. 02, 08, 09, 11 и 12.2019 г., както и за м. 02 и 06.2020 г., като са намалени задълженията или са увеличени сумите за възстановяване. В останалата оспорена част РА е потвърден, включително по ЗДДС за другите периоди и по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2017–2021 г.

Жалбоподателят, представляван от адв. Т., в подробни съображения в жалбата, писмени бележки и в хода по същество, иска съдът да уважи жалбата и да постанови решение, с което да отмени оспорения РА в обжалваната част като необоснован, издаден при съществени нарушения на приложимото материално право, процесуалноправните разпоредби и при неспазване на изискванията на европейското данъчно законодателство и практиката на СЕС. Намира, че отказът на данъчен кредит и непризнаването на разходи са основани не на доказани факти, а на предположения и съмнения на органите по приходите, които са опровергани от събраните по делото доказателства и експертизи. Налични са фактури, договори, протоколи, отчети, платежни документи и счетоводни записвания; фактурите са осчетоводени и от доставчиците, а ДДС е начислен; не е доказано, че доставките са фиктивни; не е доказана данъчна измама, нито знание или участие на дружеството в такава. Поддържа довод, че данъчен кредит може да бъде отказан само при доказана измама или злоупотреба, а не само въз основа на съмнения относно

доставчика. По отношение на услугите намира, че правните и счетоводните услуги са реални. Излага подробни съображения по доставките от отделните доставчици. Претендира разноски по представен списък.

Ответникът чрез юрисконсулт П. моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана и да постанови решение, с което да потвърди оспорения РА по съображения в същия и в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 22 147,90 лв. Прави възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

От фактическа страна се установява следното:

С РА на дружеството са установени задължения по ЗДДС в размер на 334 602,04 лв. и лихви в размер на 104 997, 55 лв. за данъчни периоди от 01.12.2017 г. до 31.12.2021 г. и е извършено преобразуване на финансовите резултати по ЗКПО за 2017 г., 2018 г., 2019 г., 2020 г. и 2021г., вследствие на което са намалени декларираните от дружеството данъчни загуби в размер на 707 614, 98 лв.

До определяне на тези задължения се е стигнало в резултат на ревизия, извършена на „ОКШЪНАЙЗ“ АД, възложена със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221522005873-020-001/01.11.2022г. на органи по приходите при ТД на НАП-С. Обхватът и срокът на ревизията е разширен с последващи ЗВР до корпоративен данък /КД/ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. и данък върху добавената стойност за периоди от 01.12.2017г. до 31.12.2021 г. за периода от 31.10.2022г. до 04.11.2022г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221522005873-092-001 от 19.05.2023 г., връчен електронно на 21.05.2023 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД дружеството е подало писмено възражение вх. №53-00-1224 от 26.06.2023 г., прието за неоснователно.

При декларирани от „ОКШЪНАЙЗ“ АД данък за възстановяване в размер на 285 598, 36 лв. ревизията установява данък за внасяне и лихви в общ размер на 154 001, 23 лв. Допълнително установените задължения произтичат от доначислен за съответните периоди и по фактури ДДС и непризнат данъчен кредит от конкретни доставчици, на различни правни основания, както и намалени данъчни загуби за съответните години, при корекции на декларираните данъчни резултати.

При обжалването по административен ред решаващият орган е приел, че РА е незаконосъобразен относно непризнато на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 47 от ЗДДС, право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 538.00 лв. за данъчни периоди м. 02.2019 г., м. 08.2019 г., м. 09.2019 г., м. 11.2019 г., м.12.2019 г., м.02.2020г. и м. 06.2020 г. по фактури, издадени от Адвокатско дружество „С. и К.“и адвокат К., а в останалата част е потвърден като законосъобразен и именно това е предметът на делото.

В хода на съдебното производство са събрани писмени доказателства, представляващи административната преписка от ревизията и обжалването пред ответника, както и са изслушани три експертизи и са приети заключенията по тях, всички предмет на обсъждане в решението по нататък.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема от правна страна следното:

Жалбата е допустима – подадена е 22.12.2023г. в 14-дневен срок от връчване на решението на 12.12.2023г., от адресата на РА, след изчерпване на административното обжалване, срещу неотменената част на РА.

Съдът разглежда жалбата по същество.

Не се установиха основания за незаконосъобразност относно компетентност за издаване на РА –

издаден е от възложилия ревизията орган Д. В. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и ръководителя на ревизията Е. К. Д.. Цитираните органи по приходи са оправомощени както следва – възложилата ревизията Д. В. П. със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., а ръководителят на екипа Е. К. Д. е определен след Решение № Р-22221522005873-098-001/12.01.2023г. на възложилата ревизията и преназначаване на досегашния ръководител на ревизията в друга структура със ЗИЗВР от 12.01.2023г. Приложени са съответните доказателства за валидност на електронни подписи, неоспорвани с жалбата, РА е издаден в изискуемата форма, в проведена без да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила ревизия.

Относно приложението на материалния закон съдът обсъжда установеното от ревизията, доказателствата по делото и становищата на страните и излага своите правни изводи, както следва:

I. По ЗДДС

1. Начислен ДДС в размер на 8 000 лв. за данъчни периоди м. 03.2018 г. и м. 06.2018 г. по фактури №0... 92/20..03.2018 г. и №0... 117/18.06.2018 г., издадени от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД с посочен предмет „рекламна услуга на интернет пространство“.

В хода на ревизията при проверката на този доставчик са представени спорните фактури, банково извлечение за една от фактурите, оборотни ведомости, два договора за предоставяне на рекламни услуги. Според представените писмени обяснения рекламата е позиционирана като клип с времетраене 5 секунди с глас в началото и края на всеки епизод от Сезон 4 на „Петък точно в пет“ в YouTube. Името на компанията е изписано и в постингите към всеки епизод във Facebook и ползвано при ПР на сезона. Услугите били калкулирани в размер на 3 333, 33 лв. без ДДС на епизод, като сумата включвала: написване на сценарий, избор и заплащане на локации за снимки, режисьор, оператор, актьор, екип осветление и звук; допълнителни декори, костюми и грим, транспорт, счетоводство, административни разходи. Рекламата е разположена в началото и края на епизодите /12 броя + 1 промо/ от Сезон 4 на „Петък точно в пет“ в платформата YouTube.

Представен е договор от 19.03.2018 г., съгласно който ревизираното дружество възлага на „Е. Ф. ЕООД“ предоставянето на рекламни услуги. Посочено е, че изпълнителят създава, продуцира и разпространява интернет предаване с наименование „Петък точно в пет“, което е в процес на заснемане на 4-ти сезон - същият включва 12 епизода с продължителност 9 минути, с участието на актьора Китардар Т. - К.. Епизодите на предаването се излъчвали в комуникационните канали на социалните мрежи - Facebook, YouTube и уебстраницата на предаването. Възложените от „ОКШЪНАЙЗ“ АД рекламни услуги обхващат включване на фирменото лого в началото и в края на 6 епизода от 4-ти сезон, публично анонсиране и публикуване на кратки съобщения на оказаната от възложителя финансова подкрепа; включване или отпечатване на цветно фирмено лого върху всички рекламни материали и аудиовизуални произведения, предназначени за предаването /клипове, уеб страница, социални мрежи и др./. За предоставените рекламни услуги е договорено възнаграждение в размер на 20 000 лв. без ДДС.

С договор от 18.06.2018 г. на „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД е възложено осигуряване на рекламно присъствие в епизоди от 7-ми до 12-ти от 4-ти сезон на цитираното в предходния договор предаване, както и изработката на 10 броя рекламни видеоклипове за нуждите на „ОКШЪНАЙЗ“ АД с цел популяризиране на платформата. Посочено е, че рекламното присъствие се изразява в идентично с предходния договор включване на фирменото лого в началото и в края на посочените епизоди на предаването, публично анонсиране и публикуване на кратки съобщения на оказаната от ревизираното лице финансова подкрепа; включване или отпечатване на цветно фирмено лого върху всички рекламни материали и аудио-визуални произведения, предназначени

за предаването. Уговорено е всички рекламни видеоклипове да бъдат изработени в стилистиката на предаването, като конкретните параметри на всеки клип като заглавие, времетраене, сценарий, график за изработване и предаване на видеоклиповете, ще бъдат уточнени до 02.08.2018 г. и описани в приложение, неразделна част от договора /посочени от ревизиращите като непредставени/. Съгласно клаузите на договора поръчката на рекламните видеоклипове включвала изработване на сценарии и подбор на музика, права за синхронизация и използване на музикално произведение, заснемане, монтаж, субтитриране и обработка на видеоклиповете. Договореното възнаграждение е в размер на 20 000,00 лв. без ДДС, което включва отстъпването на изключителното право за използване на рекламните клипове. За изпълнението на рекламните видеоклипове „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД се задължава да подбере творчески екип, снимачен и технически състав, сключи от свое име и за своя сметка договори с тези лица, отстъпване на авторските и/или сродни на тях права и правата за използване на видеоклиповете. Договорена е задължителна клауза, че лицата с авторски права не могат да претендират от „ОКШЪНАЙЗ“ АД каквито и да било възнаграждения за излъчването на клиповете. Налице е и клауза, че копия от всички договори следва да се предоставят на възложителя в срок от 2 дни от подписването им.

Установено е, че в дружеството няма наети по трудови правоотношения лица, а отпечатването на цветно фирмено лого било предназначено за популяризирането на 4-ти сезон на предаването „Петък точно в пет“, а не за дейността на „ОКШЪНАЙЗ“ АД. Епизодите на цитираното предаване анонсират и публикуват кратки съобщения за оказаната от ревизираното лице финансова подкрепа и не популяризират неговия продукт - мобилното приложение Auxionize. Акцентирано е, че при достъпване на епизодите на цитираните интернет адреси, посочени от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД, се визуализира текст със съдържание за даване на рейтинг на AUXIONIZE, а не за популяризиране на продукта им и се визуализира информация за финансова подкрепа със средства за този и следващи сезони, за графично оформление, звук, музика и т. н., описани подробно на стр. 52 в РД.

При така установеното от ревизията, доставката на услуга е квалифицирана като безвъзмездна, приравнена на възмездна по смисъла на чл. 9, ал. 3. т. 1 и 2 от ЗДДС /предоставяне на услуга за личните нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците или служителите или най-общо за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице/, по която получател е „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД, а „ОКШЪНАЙЗ“ АД е следвало да начисли данък. В резултат на основание чл. 82, ал. 1, чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 117, ал. 2 от ЗДДС. за данъчни периоди м. 03 и м. 06.2018 г. е начислен ДДС в размер на 8 000,00 лв. - размерът на ползвания данъчен кредит по двете фактури, издадени от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД, тъй като е направен извод, че при извършването на безвъзмездната доставка е ползвана услуга, за която е приспаднал изцяло данъчен кредит /услугата, извършена от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД/.

Решаващият орган е намерил, че начисляването е законосъобразно, но с мотиви, различни от изложените в РА. Неправилно, поради недоказване доставката е била квалифицирана от ревизиращите органи като безвъзмездна и извършена от ревизираното лице. Решаващият орган е приел, че не са представени доказателства за реална доставка на рекламни услуги в интернет пространството. Нито ревизираното лице, нито „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД са предоставили данни за конкретни работници, осъществили документираните рекламни услуги на интернет пространство. От извършена проверка на трудовите договори за цитираното дружество се установява, че същото няма назначени лица на трудови и извънтрудови правоотношения, а безспорно специфичният характер на услугата изисква такъв. Не са ангажирани и такива, характеризиращи услугата, параметрите ѝ, какво точно е изпълнено, какъв е резултатът. Предвид изложеното изводът в решението е за липса на доставка, като с оглед начисления с РА ДДС в

размер на 8 000 лв., съответно упражненото право на данъчен кредит в размер на 8 000 лв., фискалният ефект за жалбоподателя е един и същ и не е налице влошаване по смисъла на чл. 155, ал. 8 от ДОПК.

Жалбоподателят се позовава на това, че рекламната услуга от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД е действително извършена. Изтъква противоречието, че ревизиращите първоначално приемат, че „ОКШЪНАЙЗ“ ЕООД е доставчик по спонсорство, а директорът на Дирекция „ОДОП“-С. приема обратното — че „Е. Ф.“ е доставчик, но услугата не е доказана. Позицията се на съдебно-техническата експертиза, която в заключението по т.2 установява реално рекламно присъствие на Auxionize в предаването „Петък, точно в пет“ и следователно рекламната услуга е реално извършена.

Съдът намери, че жалбата в тази част е основателна.

От събраните по делото доказателства се установява, че между „ОКШЪНАЙЗ“ АД и „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД са били сключени договори за осигуряване на рекламно присъствие на ревизираното дружество в интернет предаването „Петък точно в пет“, създавано, продуцирано и разпространявано от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД. Уговореното рекламно присъствие включва поставяне на фирменото лого на „ОКШЪНАЙЗ“ АД в началото и края на епизоди от четвърти сезон на предаването, публично анонсиране на предоставената подкрепа и включване на логото в рекламни и аудиовизуални материали, свързани с предаването.

Реалното осъществяване на това рекламно присъствие се потвърждава от приетото по делото заключение на съдебна компютърно-техническата експертиза. Вещото лице е извършило преглед на канала на предаването „Петък точно в пет“ с Китодар Т. и е установило, че през 2018 г. предаванията започват с реклама на Auxionize. В отговора си по поставения втори въпрос експертът заключава, че рекламно присъствие на „ОКШЪНАЙЗ“ АД е осигурено в предаването „Петък точно в пет“ в епизодите, посочени в договора между страните. Това заключение е относимо именно към спорния предмет — дали договорената рекламна услуга е била фактически изпълнена.

При това положение не може да се приеме, че доставката е недоказана само поради обстоятелството, че доставчикът не е имал назначени лица по трудови правоотношения. Липсата на персонал при доставчика сама по себе си не е достатъчно основание да се отрече реалността на доставката, когато по делото са налице други доказателства за фактическото изпълнение на услугата и за настъпилния резултат от нея. Рекламната услуга по естеството си може да бъде осъществена чрез използване на външни лица, творчески екипи, подизпълнители или други форми на ангажиране на изпълнители, а органите по приходите не са установили конкретни обективни данни, които да изключват възможността услугата да е реализирана по този начин.

Неоснователен е и изводът, че рекламното присъствие не е било свързано с икономическата дейност на жалбоподателя. От доказателствата се установява, че рекламата е била за Auxionize — платформа, разработвана и управлявана от „ОКШЪНАЙЗ“ АД. Видно и от заключението на експертизата, платформата auxionize.com е функционирала преди 2019 г., като домейнът е регистриран още през 2010 г., а порталът е активен от 2014 г. Следователно рекламното присъствие през 2018г. е било насочено към популяризиране на съществуваща платформа и търговска дейност на ревизираното лице.

Не може да бъде споделен и изводът, че визуализираното съдържание представлява единствено информация за финансова подкрепа, но не и реклама на продукта. Включването на името Auxionize в началото на аудиовизуално съдържание, разпространявано в интернет платформи, насочва към реклама, доколкото така се осигурява публична разпознаваемост на марката и насочва вниманието на потребителите на канала към платформата.

Съдът намира, че в случая е налице реално извършена рекламна услуга, документирана с фактури и договори, и потвърдена от заключението на вещото лице. Не са установени обективни данни, които да сочат, че ревизираното лице е участвало в данъчна измама или е знаело, респективно е било длъжно да знае, че с процесните доставки се цели неправомерно данъчно предимство. При липса на такива данни отказът за признаване на данъчен кредит не може да се основава единствено на предположения относно кадровата обезпеченост на доставчика или на различна преценка за икономическата целесъобразност на избрания рекламен формат.

Ето защо съдът приема, че по фактурите, издадени от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД, е налице реална доставка на рекламни услуги, използвана за целите на облагаемата икономическа дейност на „ОКШЪНАЙЗ“ АД. Не са налице основания нито за третиране на услугата като безвъзмездна доставка, приравнена на възмездна по чл. 9, ал. 3 от ЗДДС, както неправилно е приел ревизиращият орган, нито за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит поради липса на доставка, каквито мотиви е изложил решаващият орган при административното обжалване.

Поради изложеното РА следва да бъде отменен в частта, с която във връзка с фактурите, издадени от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД, е начислен ДДС в размер на 8 000 лв., ведно със съответните лихви.

2. Непризнат данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (за стоки и услуги, несвързани с дейността) в размер на 2 399,98 лв. за данъчни периоди м.12.2017 г., м.01.2018 г., м. 06.2018 г., м. 09.2019 г. и м. 12.2019 г. по фактури, издадени от „АЛКОМ“ ООД „ОРБИКО БЪЛГАРИЯ“ ЕООД „КАБИТ“ ООД и Протокол по чл.117 за доставка от DUNA E. с VIN SK2022716839, описани в табличен вид на стр. 82 от РД.

Предмет по фактурите и протоколите са мобилни апарати, перилни препарати, памперси и лаптопи.

Ревизиращите органи са констатирани, че закупените артикули, които са предмет на фактурите от тези доставчици, не са заведени като дълготрайни материални активи (ДМА) в счетоводството на дружеството, въпреки, че стойностният им праг на същественост превишава 700 лв. с изключение на перилен препарат и памперси, респективно същите не се използват за дейността на дружеството и за извършване на облагаеми доставки. Закупените активи и стоки не се обвързват с предмета на дейност на дружеството. Във връзка с това ревизиращите органи намират, че за тези доставки са налице ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 от ЗДДС, предвид изричните разпоредби на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, съгласно която разпоредба на ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките и услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по общо- за дейности, различни от икономическата дейност на лицето и на това основание е отказан данъчен кредит.

Решаващият орган приема за законосъобразни доводите на ревизията в тази част, като допълва, че жалбоподателят не е представил конкретни доказателства каква е връзката между получените от тези доставчици стоки с икономическата дейност на жалбоподателя и че са били предмет на последващи облагаеми доставки.

Жалбоподателят застъпва тезата, че закупените активи лаптопи и мобилни апарати са свързани с дейността на ревизираното лице и че тези активи впоследствие са били продадени, в какъвто смисъл е заключението на вещото лице по съдебно-счетоводна експертиза в отговор на въпрос 7. При очевидна обвързаност с дейността на дружеството и последващите доставки, правото на данъчен кредит според него е отказано неправомерно.

Съдът намира, че жалбата в тази част е частично основателна. По доставките от „АЛКОМ“ ООД, Duna E. и „Кабит“ ООД от заключението на счетоводната експертиза се установява, че закупените мобилни апарати и лаптопи са били осчетоводени като стоки на склад, а не като ДМА,

и впоследствие са били предмет на продажби от „Окшънайз“ АД (т.7 от заключението) към трети лица, по които са издадени фактури, отчетени са приходи от продажба на стоки и е начислен ДДС. Поради това не може да се приеме, че тези стоки са предназначени за безвъзмездни доставки, лично ползване или дейности извън икономическата дейност на дружеството. Това че стойността на част от тях надвишава вътрешния праг за ДМА, не е от решаващо значение, тъй като стоките не са придобити за трайно ползване в предприятието, а са отчетени и реализирани като стоки за последваща продажба. Обстоятелството, че тези стоки не са заведени като ДМА не обосновава извод за използването им извън икономическата дейност, доколкото те не са придобити за трайно ползване, а за последваща реализация. Предметът на дейност на жалбоподателя е в областта на информационните технологии — разработване, внедряване, поддръжка и продажба на софтуерни продукти, администриране на електронни мрежи и управление на платформата Auxionize. При този предмет на дейност закупуването на мобилни апарати и лаптопи не може да се определи като несвързано с икономическата дейност на дружеството. Наред с това по делото е установено, че същите са осчетоводени като стоки и са реализирани чрез последващи облагаеми продажби. Поради това не е налице основание да се приеме, че тези доставки са предназначени за цели, различни от икономическата дейност на лицето по смисъла на чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС.

В тази част отказът на данъчен кредит по чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС е незаконосъобразен и следва да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 379,12 лв., формиран от ДДС по фактурите на „АЛКОМ“ ООД — 1 085,40 лв. и 361,80 лв., по доставката от Duna E. — 232,35 лв., и по фактурата на „Кабит“ ООД — 699,57 лв.

Неоснователна е жалбата в частта относно доставката от „Орбико България“ ЕООД с предмет перилни препарати и памперси. За тези стоки не е доказана връзка с икономическата дейност на жалбоподателя, нито последваща реализация с облагаеми доставки, която да обоснове право на приспадане на данъчен кредит. Поради това в тази част на отказан данъчен кредит по фактурата на „Орбико България“ ЕООД в размер на 20,86 лв. РА е законосъобразен.

3. Относно непризнат данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС по фактури с предмет условно определен като „софтуерни услуги“, издадени от **„Д. Р. Т.“ АД, „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД, „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД и „ИТ БЪЛГАРИЯ“ ООД**

По тази група доставки спорът се свежда до това дали са налице реално извършени услуги по разработване, преработване и надграждане на платформата Auxionize, извършени именно от посочените във фактурите доставчици, и дали тези услуги са използвани за целите на облагаемата икономическа дейност на жалбоподателя.

По делото се установява съществуване и развитие на платформата Auxionize през процесния период, като в РД и съдебната компютърно-техническа експертиза се установяват подробности за същата. От представените в хода на ревизията обяснения (потвърждава се от експертизата) се установява наличие на стара и нова версия на платформата, разработване на нов интерфейс и функционалности, както и използване на вътрешен и външен ресурс при работата по B2B и B2C компонентите.

От приетото по делото заключение по съдебна компютърно-техническа експертиза се установява следното:

Вещото лице установява, че Auxionize е реално съществуваща и функционираща облачна платформа, насочена към оптимизиране на бизнес покупки и доставки чрез електронни търгове, B2B пазар и автоматизация на процеси. Платформата е описана като „client-centric marketplace“ — пазар, ориентиран към нуждите на клиентите/бизнеса.

Платформата обслужва както купувачи, така и доставчици. За купувачите тя позволява публикуване на търгове, провеждане на обратни аукциони, избор на доставчик, контрол върху процеса на покупка, оценяване и проследимост на доставчиците. За доставчиците осигурява достъп до купувачи, участие в сделки, подаване на оферти и наблюдение на конкурентна среда. Вещото лице посочва, че системата съдържа множество функционалности и модули, които изброява подробно. Общият извод, който прави е, че платформата не е абстрактна или фиктивна разработка, а реална софтуерна система с конкретна бизнес логика, интерфейс, модули, база данни и функционалности.

Вещото лице установява, че домейнът auxionize.com е регистриран на 10.07.2010 г., а порталът е активен от 2014 г. В уеб архивите е намерено първо запазване на сайта от 11.01.2014 г. Оттук и изводът на експертизата, че платформата Auxionize е функционирала преди 2019 г. При проверката вещото лице е достъпило две версии на портала — старата версия, функционирала преди 2021 г., и новата версия, функционираща към момента на експертизата. Установено е, че новият портал е създаден, за да замени стария. Вещото лице приема, че през периода 2020–2021 г. е извършено преработване на системата, поради това, че старата версия вече не е позволявала нормално развитие на портала, включително поради нуждата от преминаване към нова версия на Angular и добавяне на нови възможности. Посочено е също, че през 2020 г. интерфейсът на системата е променен и са добавени нови функционалности.

На поставения въпрос за това дали са извършени услуги, идентични на описаните във фактурите и придружаващата ги документация от доставчиците „Д. РЕАЛМ“ „Д. РЕАЛМ Т. АД и „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИ“ ООД вещото лице прави връзка между описаните във фактурите услуги и реално установените дейности по системата, като коментира по доставчиците. За „Джим Релм“ ЕООД е посочено, че фактурите са с описание „Разработка модули B2B Auxionize portal“. Според вещото лице тази дейност включва технически задания и управление на програмната част по модулите на новата система. За „ДЖИМ РЕЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД е установено, че е извършвана дейност по програмиране и тестване. При проверката на системата за задачи вещото лице е открило конкретни задачи, възлагани на екипа, файлове към тях, както и данни от тестване. За „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД описанието е „Разработка на бекенд и фронтенд софтуер за платформата Auxionize B2C“. Вещото лице обяснява, че фронтендът е видимата част на системата — интерфейс, бутони, менюта, таблици, формуляри и страници, а бекендът е невидимата част — бизнес логика, данни, бази данни и връзки с други системи.

Обобщеният извод на вещото лице е, че всички тези дейности представляват дейности по разработка на софтуер. В периода 2019–2021 г. системата Auxionize е претърпяла промени както в интерфейса си, така и във функционалностите си. На тази основа експертизата заключава, че услуги от вида, описан във фактурите, са били извършвани по системата през процесния период. На последният въпрос дали е функционирал портал или платформа, управляван от ревизираното лице преди 2019г. вещото лице отговаря, че Auxionize е съществуваща и функционираща платформа; имала е версия преди 2019г.

Съдът кредитира заключението на вещото лице С. като обективно и компетентно, като приема за безспорно доказано, че отпреди 2019г. е съществувала и функционирала платформа Auxionize, управлявана от „ОКШЪНАЙЗ“ АД, в която в периода 2020–2021 г. са извършени софтуерни дейности, кореспондиращи с описаното във фактурите, издадени от процесните доставчици— разработка на модули, фронтенд, бекенд, програмиране, тестване и управление на задачи. Тези установявания обаче не са достатъчни сами по себе си, за да обосноват право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, тъй като не е достатъчно да се установи, че платформата е съществувала или че по нея е извършвана техническа дейност; необходимо е да е доказано, че

конкретните фактурирани услуги са извършена от конкретния доставчик, в посочения обем, период и стойност, и че съответният резултат е възложен, изпълнен и приет от получателя. Констатациите и изводите по този основен въпрос на доказване по доставчици са както следва:

3.1. За данъчни периоди от м.08.2018г. до м.12.2020г. и от 01.02.2021г. до м.06.2021г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 201 991, 36 лв. по 34 фактури, издадени от „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД с посочен предмет – изработка на компютърна програма, B2B портал, описани на стр. 58-59 от РД.

При насрещната проверка на този доставчик са изисквани наред с фактурите и плащанията по тях, всякаква информация за разработвания софтуерен продукт, възлагането му от ревизираното лице и изработването му от доставчика, включително задание и лица, които са го изпълнявали с техния образователно-квалификационен ценз. От проверяваното дружество са представени единствено спорните фактури и банкови извлечения.

Органите по приходите са посочили дефиниция за B2B пазар /съкращение, означаващо „бизнес пазар / - организации, които пазаруват стоки и услуги, използвани в производството на други продукти, които те продават, дават под наем или предоставят на други потребители. Акцентирано е, че всички издадени фактури са с един и същ предмет на услуга - разработка на модул B2B, но издадеите за периода от м. 05.2020 г. до м. 06.2021 г. са с дублиран предмет с контрагент „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД. Двете дружества се представляват и управляват от И. П. /изпълнителен директор и акционер на ревизираното лице/, в т.ч. „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД е собственост и на „УОЛТОПИЯ“ АД. Направен е извод, че доставчикът не разполага с необходимия материален и кадрови ресурс, липсва конкретни данни за извършената работа и техническата ѝ характеристика. Поради липса на конкретни данни и параметри за работа и изпълнение, условия на доставка, срокове и график за изпълнение, за лицата полагали труд, реално отработени човечески часове, вложен труд, и конкретни индивидуализиращи задания и технически характеристики, ревизиращият орган приема, че не се доказва наличието на изпълнение на услуги именно от „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД. Анализът на доказателствата обуславя за ревизиращите органи извод, че е налице само един изходящ паричен поток от патримониума на ревизираното дружество в полза на „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД, едно предоставяне на пари като законно платежно средство, което предоставяне не е приравнено на доставка на стока или услуга, видно от разпоредбата на чл. 8 от ЗДДС и същите не се обвързват с получени услуги по разработка на модул B2B Auxionize от това дружество. по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и заключава, че на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във вр. с чл.9 от ЗДДС не е налице право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 201 991,36 лв. по всички изброени по - горе фактури, издадени от „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД.

Решаващият орган по отношение на кредита от този доставчик „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД наред с другите, издали фактури с предмет разработка на софтуер („ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД и „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД) потвърждава извода на ревизиращите органи, че не може да се установи реалното изпълнение на услуги, така както са фактурирани. Намерил е, че представените фактури, обяснения и счетоводни хронологии не доказват реално изпълнение на услуги по разработка на B2B и B2C модули, бекенд и фронтенд. Подчертава, че липсват договори, конкретни технически задания, проектна документация, доказателства за внедряване, сорс код, калкулация на цената и данни за лицата, извършили услугите. Отбелязва, че техническите задания са общи и не съдържат конкретни параметри, срокове, използвани технологии или реално постигнат резултат. Не е доказана и икономическа полза за жалбоподателя, още повече че дружеството е разполагало със собствени програмисти, които са поддържали и развивали приложението. Допълнително отчита, че фактурираните услуги са от

доставчик свързано лице с жалбоподателя. Поради това приема, че липсва реален предмет на доставките, а действията са насочени към създаване на привидност за реални услуги и неправомерно упражняване на право на данъчен кредит.

Жалбоподателят счита констатацията на НАП, че услугите не са реални или че доставчиците не са имали капацитет да ги извършат за опровергана от съдебната компютърно-техническа експертиза, която установява, че платформата Auxionize действително е съществувала и е функционирала, че през 2019–2021г. е извършено сериозно пренаписване и развитие на системата, използвани са външни екипи за разработка на отделни модули; отчетени са задачи, човекочасове и файлове по проекта; описанията във фактурите съответстват на реално извършената работа.

Съдът намери, че отказът на право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД, е законосъобразен. Съдът съобразява, че съдебната компютърно-техническата експертиза съдържа констатации за участие на това дружество в дейности по програмиране и тестване на системата Auxionize, както и че при проверката на системата за възлагане и проследяване на задачи са установени задачи, файлове и данни от тестване. Тези констатации не следва да се пренебрегват, тъй като сочат на техническа дейност по платформата и на определено участие на доставчика в процеса по разработка. Те обаче не са достатъчни да установят реалното изпълнение на конкретните фактурирани услуги в обема, периода и стойността, посочени във фактурите. При насрещната проверка доставчикът е представил единствено фактури и банкови извлечения, без договори, конкретни технически задания, приемо-предавателни протоколи, проектна документация, отчети за извършена работа, данни за конкретни човекочасове, калкулация на цената, индивидуализиране на задачите по всяка фактура и доказателства за приемане на конкретен резултат от жалбоподателя. Описанието във фактурите — „Плащане по B2B Auxionize portal“ — е общо и не позволява да се установи какъв точно обем работа е възложен, извършен и приет през съответния данъчен период. Отделно, част от фактурите са със сходен или дублиращ предмет с фактури, издадени от „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД, което допълнително препятства индивидуализирането на изпълнението по доставчик. Свързаността между доставчика и жалбоподателя не е самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит, но в съвкупност с липсата на договорна, техническа и отчетна документация разколебава да се направи решаващ извод за доказано реално изпълнение от този доставчик на услугите. За признаване на право на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно да се установи, че платформата Auxionize е азвивана или че доставчикът е участвал в процеса по програмиране и тестване; необходимо е да се докаже, че именно услуги по конкретните фактури са реално извършени от този доставчик, в някакъв конкретен обем и стойност, и са приети от получателя. Връзка между фактури, възлагане, изпълнение, резултат, цена и приемане не е доказана. Макар и липсата на кадрова обезпеченост сама по себе си да не обосновава законосъобразност на отказ на право на данъчен кредит, от значение е, че в случая и според съдебната компютърно-техническа експертиза за извършването на такива услуги се изисква кадрова обезпеченост, при това не само един програмист, а екип с различни роли и компетентности. В експертизата е посочено, че за изготвянето на такава система е необходим екип от различни специалисти, включително backend и frontend разработчици, системни архитекти, QA инженери, DevOps специалисти, анализатори и проектни мениджъри. Вещото лице изрично отбелязва, че за всеки модул в рамките на системата са нужни специалисти с различни длъжности и компетенции. Макар и заключението да съдържа предположението, че „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД е осъществявала дейности по програмиране и тестване на системата, като мениджърът от „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД е ръководил програмисти, тестери и други

лица от тази фирма, с такива обаче при ревизията не се установява този доставчик да разполага било по трудов договор, било по наемане по граждански договори. Докато получателят на услугите и техен възложител към свързаното му дружество „ОКШЪНАЙЗ“ АД има собствена кадрова обезпеченост — посочени са между 2 и 7 лица средно месечно, които поддържат, усъвършенстват и добавят функционалности към платформата, а общо през периода са били наети 60 лица на длъжности като програмист, експерт, управител, търговски представител, счетоводител, мениджър покупко-продажби и консултант.

Поради това съдът приема, че не е установено наличие на реално извършени облагаеми доставки по чл. 9 от ЗДДС от „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД към жалбоподателя по процесните фактури, поради което не са изпълнени предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. РА е законосъобразен в тази част и жалбата следва да се отхвърли в тази част.

3.2. За данъчни периоди от м. 05.2020 г. до м. 12.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 114 942, 64 лв. по 20 фактури, издадени от „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД с посочен предмет - разработка на модул B2B Auxionize portal.

В хода на ревизионното производство от „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД са представени спорните фактури, оборотни ведомости, калкулация на цената. Според представените писмени обяснения, проверяваното дружество е развивало дейност, свързана с компютърно програмиране и програмни услуги по задания на клиенти. В дейността на дружеството бил ангажиран управителят Д. Г., в качеството му на висококвалифициран програмист, за когото обаче не са представени доказателства за образователен ценз. Процесните фактури са за услуги, свързани с изпълнение на техническо задание по подготовка, изработка и актуализиране на компоненти по приложение Auxionize на „ОКШЪНАЙЗ“ АД. Техническото задание според обясненията, включвало дейности по изграждане на цялостна софтуерна архитектура на системата, създаване и имплементиране на глобален сървър за автентификация и регистрация на фирми и потребители, модул за създаване на различни условия за плащане, глобална търсачка, документна система и справки.

При проверката не е представен сключен договор за възлагане на техническо задание, проктна документация, доказателства за внедряване, инсталиране, имплементиране, изходни сорс кодове, поименна информация за лицата, участвали в изпълнението, данни за калкулираната цена на фактурираните услуги и нейните елементи.

Установено е от ревизията, че за ревизираните периоди в дружеството няма наети лица по трудови или приравнени на тях правоотношения, нито за наети лица по извънтрудови правоотношения-граждански договори, хонорари, няма подавана по реда на чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени суми по извънтрудови правоотношения, нито подавани декларации по чл.55, ал.1 от с.з. За представляващия дружество Д. Г. са подавани декларации обр. 1 по договори за управление и контрол в „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД, „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД и „СОРС РЕАЛМ“ ООД.

Ревизиращият екип е констатирал, че „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД и другият доставчик по процесните фактури „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД в периодите, когато са издадени фактурите, са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК - и двете дружества се управляват и представляват от Д. Г.. Впоследствие, през м. 08.2019 г. акционер в проверяваното дружество става И. П., който е управител, представляващ и основен акционер в „ОКШЪНАЙЗ“ АД. В подаваните от „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД ГДД по чл. 92 от ЗКПО няма данни за амортизируеми активи - компютри, таблети, периферни устройства, рутери и други пособия, необходими за изпълнението на фактурираните услуги, при това в такива стойности.

Решаващият орган приема, че жалбоподателят не е доказал реалността на доставките от „ДЖИМ

РЕАЛМ“ ЕООД, като представените документи са недостатъчни, защото не показват конкретни изпълнител, задание, резултат и конкретно приемане на услугата.

Жалбоподателят твърди, че ревизията неправилно отказва данъчния кредит заради липсата на персонал при доставчика, в противоречие с практиката на ВАС на РБ и СЕС. Според защитната теза софтуерни услуги могат да се изпълняват чрез външни лица, подизпълнители, съдружници, управители или други форми на гражданско/търговско ангажиране, без това непременно да означава липса на реална доставка.

И тук счетоводната експертиза установява счетоводно отразяване на фактурите и плащанията.

Компютърно-техническата експертиза установява, че в системата има софтуерни разработки, задачи и промени, свързани с платформата, като „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД е осъществявало мениджърска дейност по проекта — project owner, Agile manager, project manager, технически задания, проследяване на задачи, времеви отрязъци и организация по Kanban методология. Посочено е, че в тази фирма работи един човек, който изпълнява мениджърски функции.

Съдът намери, че отказът на право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД, е законосъобразен. Безспорно по делото са налице фактури, счетоводно отразяване и плащания, както и данни, установени от съдебно-компютърно-техническата експертиза, че през процесния период платформата Auxionize е била развивана и по нея са извършвани дейности по промяна на интерфейс, функционалности и софтуерни модули. Тези обстоятелства обаче установяват единствено наличие на софтуерен резултат и обща техническа дейност по платформата, но не доказват по несъмнен начин, че именно „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД е изпълнило фактурираните услуги. При насрещната проверка не са представени договор за възлагане, конкретно техническо задание, проектна документация, приемо-предавателни протоколи, доказателства за внедряване, изходен сорс код, отчети за извършена работа, данни за конкретни лица, работили по проекта от името или за сметка на този доставчик, нито доказателства за използвани подизпълнители или други външни изпълнители. Установено е още, че през ревизираните периоди дружеството не е имало наети лица по трудови или извънтрудови правоотношения, не са подавани данни за изплатени възнаграждения по граждански договори, а за управителя са подавани декларации по договори за управление и контрол и в други дружества. Единствено управителят Д. Г., който е такъв и на другия доставчик, по изпълнението на услугите, които се твърди, че действа като мениджър. Не се установява и наличие на амортизируеми активи или технически ресурс, необходими за самостоятелното изпълнение на услуги от такъв обем и стойност. И тук както при „ДЖИМ РЕАЛМ ТЕХНОЛОДЖИ“ АД, свързаността на дружествата по възлагане и изпълнение на услугите, не е самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит, но в съвкупност с липсата на персонал, липсата на доказателства за технически ресурс, липсата на конкретно възлагане, отчетност и приемане на резултат води до извод за недоказано престиране на услуги в обема и на стойността, които са фактурирани между тези свързани дружества. Съдебно-счетоводната експертиза установява единствено счетоводно отразяване и плащания, но не доказва реалното изпълнение на услугата, а съдебната компютърно-техническата експертиза установява развитие на платформата и наличие на софтуерни дейности, но не индивидуализира изпълнение от „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД по конкретните фактури. Обстоятелството, че софтуерни услуги по принцип могат да бъдат извършвани чрез външни лица, подизпълнители или други форми на ангажиране, не освобождава жалбоподателя от задължението да докаже, че в конкретния случай такова изпълнение е било реално извършено от посочения доставчик. При липсата на доказателства за конкретни изпълнители, обем работа, отчетени човекочасове, резултат, приемане и връзка между фактурите и конкретно изпълнение, съдът приема, че не е доказана реална доставка на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС от

„ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД към жалбоподателя. Поради това не са изпълнени материалноправните предпоставки на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което РА в частта, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 114 942,64 лв. по фактурите, издадени от „ДЖИМ РЕАЛМ“ ЕООД е законосъобразен и жалбата следва да бъде отхвърлена в тази част.

3.3. Отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1932 лв. по фактури, издадени от „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД през данъчни периоди 2021г. (стр.54 от РД).

Предмет на доставка по фактурите е разработка на бекенд и фронтенд на въпросната платформа. Тук ревизията дава дефиниции на бекенд и фронтенд: чрез фронтендът потребителят може да види интерфейса, докато бекендът е инфраструктурата, която го поддържа, „кодът“ който работи зад кулисите за предоставяне на уебсайта или приложението на потребителите. Информацията на уебсайта се показва благодарение на комуникацията между бекенда и интерфейса.

При насрещната проверка на „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД са дадени писмени обяснения, съгласно които, дружеството е специализирано в производството и продажбата на софтуери, консултантски услуги, реклама и др. В тази връзка О. АД му била възложило изработване на софтуерно програмиране на платформата О. В2С /business-to-customer/, съгласно сключен договор. Разработката все още била в тестови режим и предстояло внедряването ѝ. Отбелязано е, че всички специалисти заети в „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД притежавали нужните компетенции за дейността на фирмата и не се налагало допълнително обучение на служителите им / не са приложени изисканите по надлежен ред доказателства в тази посока/. Авторското право върху платформата принадлежало на О. АД. Основният специалист ангажиран в разработването на платформата бил Й. Г., който притежавал нужните знания, умения и опит в тази област. Цената на услугата, която „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД предоставяла на ревизираното дружество била определена в сключения договор. Месечно се издавали фактури, към които се подписвали приемо-предавателни протоколи /ППП/, с които възложителят О. АД приемал извършените услуги, с приложена в текстов формат информация за извършените дейности по софтуерно програмиране, като такава не била представена и налична в преписката/ Съгласно представен Договор от 05.01.2021 г., ревизираното дружество възлага на Х. ЛАУНЧ Т. ООД софтуерно програмиране на платформата О. В2С /business-to-customer/ или Продукта, по проект на възложителя, съобразен с технически характеристики и спецификации. Ревизиращите са анализирали този договор като са посочили, че има взаимноизключващи се клаузи – напр. безсрочно изпълнение и спазване на сроковете на всяка една задача. Договорено е възнаграждение в размер на 50 лв./час без ДДС, фактурирано и изплащано ежесечно. Отбелязано е, че авторското право върху продукта принадлежи на възложителя „ОКШЪНАЙЗ“ АД, по чиято поръчка, риск и сметка бил изработен. При ревизията е установено, че сочиненият като изпълнител И. Г. с нужната квалификация и умения, е бивш служител на „ОКШЪНАЙЗ“ АД. Лицето работи по трудови правоотношения в ревизираното дружество в периода 10.03.2016 г. - 14.01.2019 г. Бил е назначен на длъжност „Програмист софтуерни приложения"/прилага се съответната справка/. Ревизията констатира, че „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД е новоучредено дружество /края на м.11.2020 г./, без никаква търговска практика и бизнес контрагенти, при това със седалище и адрес на управление идентичен с този на „ОКШЪНАЙЗ“ АД – [населено място], [улица]. От поредността на издадените фактури е видно, че ревизираното дружество му е първи клиент, а единствени клиенти на „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД са само свързани с „ОКШЪНАЙЗ“ АД лица. Наблягайки на това, че договорът е сключен на 05.01.2021 г. – непосредствено след учредяването на дружество, към който момент доставчикът не разполага с персонал, освен бившият служител на възложителя И.

Г., а „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД и „ОКШЪНАЙЗ“ АД са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК (учредителите и собственици на проверяваното дружество И. П. и И. Д. са акционери в ревизираното дружество), един и същ адрес на управление и кореспонденция. Ревизията констатира, че учредителят И. Д. е дългогодишен служител и работи по трудови правоотношения в „ОКШЪНАЙЗ“ АД/считано от 2015 г./, вкл. и в периодите, когато са издадени фактурите от „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД, като е било назначен на длъжност „Програмист софтуерни приложения“ и е направен анализ на получаваните трудови възнаграждения. Органите по приходите заключават, че дори при хипотетична допустимост тези услуги „Разработка на бекенд и фронтен“ и „B2C“ да са изпълнени на платформата на ревизираното лице, това само по себе си не може да удостовери факта на извършването им от страна на сочения като доставчик „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД, като предположението е че са извършени от други лица, в т.ч. физически лица/, вкл. работещи по трудови правоотношения при жалбоподателя, които не са регистрирани по ЗДДС, поради което за ревизираното лице не би възникнало право на приспадане на данъчен кредит, тъй като за тях не съществува задължения за начисляване на данък. Предполага се, че в случая целта е не предоставянето на реални услуги от „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД, а по-скоро съставянето на документи, чрез които да се създаде данъчно предимство, осигуряван възможност за неправомерно упражняване на право на данъчен кредит и постигане на определен данъчен ефект за „ОКШЪНАЙЗ“ АД – ефективно възстановяване на ДДС, както и е създадена правна привидност, зад която не стои осъществена доставка.

На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС не се признава право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 932,00 лв. по фактурите, издадени от „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД.

Решаващият орган потвърждава извода на ревизията. Счита, че не е достатъчно да се установи, че има платформа или софтуерни промени, а необходимо е да се установи, че доставката е извършена от конкретния доставчик по конкретните фактури.

Жалбоподателят твърди, че услугите са реални и са част от развитието на платформата. Основният му аргумент е, че органите по приходите неправилно свеждат доказването до формални документи, без да отчетат спецификата на софтуерния процес: работа по задачи, код, модули, функционалности, версии и промени в интерфейса.

Вещото лице по съдебната компютърно-техническата експертиза установява данни за работа по нова система, сорс код и задачи, свързани с auxionize.com, като приема, че описаните от „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД услуги с описание „Разработка на бекенд и фронтенд софтуер за платформата са типични и съществени дейности по софтуерна разработка и че услуги от този вид са извършвани по платформата през процесния период.

По отношение на „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД съдът намира, че събраните доказателства не установяват реално изпълнение на процесните доставки от този доставчик. Представеният договор е общо формулиран и не съдържа конкретни технически параметри, обем на работа, етапи, срокове, критерии за приемане, конкретни задачи или проверим резултат. Доставчикът е новоучредено дружество, със седалище и адрес на управление, идентични с тези на жалбоподателя, а през 2021 г. е разполагал с едно наето лице – Й. Г., бивш служител на „ОКШЪНАЙЗ“ АД, което формално не е пречка да се изпълняват такива услуги, но в контекста на установеното от ревизията по отношение на учредителите и собствениците на това новоучредено дружество доставчик, от които единият е и служител на получателя в периода на тези фактури, е индикация при преценката на реалността на услугите, фактурирани по този начин. Не са представени конкретни технически задания, отчети за извършена работа, данни за

отработени часове, сорс код, архивни файлове, приемо-предавателни протоколи с реално съдържание относно изпълнените дейности или други доказателства, които да свързват конкретните фактури с конкретен резултат, предаден от този доставчик. Съдебната компютърно-техническата експертиза установява, че дейности като backend и frontend разработка са от естеството на софтуерната разработка и че платформата е претърпяла промени, но не индивидуализира достатъчно изпълнение от „ХОТ ЛАУНЧ ТЕХНОЛОДЖИС“ ООД по конкретните фактури. При доставка на услуга по чл. 9 от ЗДДС не е достатъчно да се установи, че определен софтуерен резултат съществува или че платформата е била развивана; необходимо е да се докаже, че услугата е извършена от конкретния доставчик, посочен във фактурата, и че между фактурирания предмет, изпълнението и получения резултат има пряка връзка. Такава връзка в случая не е доказана, поради което РА е законосъобразен в тази част и жалбата следва да се отхвърли.

3.4. Отказан данъчен кредит в размер на 294 лв. по фактура № [ЕГН]/15.05.2017 г. от доставчик „ИТ БЪЛГАРИЯ“ ООД.

По отношение на „ИТ БЪЛГАРИЯ“ ООД съдът достига до различен извод от горните доставчици. Спорът касае една фактура № [ЕГН]/15.05.2017 г., включена в дневника за покупки за данъчен период м.03.2018 г., с предмет „изработване на софтуер по спецификация“, данъчна основа 1 470 лв. и ДДС 294 лв. При насрещната проверка доставчикът е представил фактура, оборотни ведомости и обяснителна записка, като е посочил, че участието му в проекта се е изразявало в предоставяне на експерт в областта на мобилните приложения за подпомагане разработката на мобилно приложение за достъп до платформата Auxionize, ръководена основно от служители на „ОКШЪНАЙЗ“ АД. Посочено е и конкретното ангажирано лице — М. Р., за когото е представена диплома за висше образование по специалност „Компютърни системи и технологии“. Действително, не са представени писмен договор, техническо задание, месечни отчети, архивни файлове, сорс код или приемо-предавателен протокол. Тези пропуски обаче, не са достатъчни да обосноват извод за липса на реална доставка. За разлика от останалите софтуерни доставчици, тук не се касае за свързани лица, за значителни по размер и продължителност фактурирани разработки или за припокриващи се дейности между няколко дружества, а за конкретно посочено експертно съдействие по мобилно приложение. Фактурата е включена в дневника за продажби на доставчика, ДДС е начислен и отчетен като задължение към бюджета, а плащането е извършено по банков път. При съвкупната преценка на тези данни съдът приема, че по фактурата е доказано реално предоставяне на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, използвана за икономическата дейност на жалбоподателя, поради което са изпълнени предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Ето защо РА следва да бъде отменен в частта, с която е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 294 лв. по фактура № [ЕГН]/15.05.2017 г., издадена от „ИТ България“ ООД.

4. Отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3748,34 лв. по фактури, включени в дневници за покупки за съответните периоди през 2018-2020г., издадени от **„СИВИЛИЯ ПРОПЪРТИС“ ЕАД и „РОКТОПИЯ“ ООД** с предмет правни, нотариални и юридически услуги.

Ревизията установява, че плащане на фактурите е извършено по банков път. Изискана е информация за предмета, съдържанието и характера на така фактурираните услуги. При проверката са представени протоколи за извършени юридически услуги, които според ревизията не са обвързани към конкретна фактура и съдържат общо формулирани текстове, без правна и юридическа стойност (съдържанието на протоколите е описано в РД на стр.71 до 76, л. 90 и сл. по делото). Ревизиращите органи отбелязват, че ревизираното дружество няма практика и не

сключва договори със своите клиенти и/или контрагенти, в счетоводството му не се наблюдават счетоводни сметки, пораждащи необходимостта и свързани с ползването на постоянни и ежемесечни правни услуги, при това от свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, каквито са дружествата с ревизираното лице (управител, собственик и представляващ и на трите дружества е И. П., същите са с едно и също седалище и адрес на управление – [населено място], [улица], ет.3.) Органите по приходите определят фактурираните услуги като такива по-скоро с характер на секретарска и административно-комуникационна дейност и нямат характеристиките на правни, юридически и нотариални услуги. Посоченият като изпълнител адв.А. К. не е сред наетите по трудови правоотношения лица в „СИВИЛИЯ ПРОПЪРТИС“ ЕАД и „РОКТОПИЯ“ ООД и не следва да се фактурират като извършени от него. В РД е анализирано това, че въпреки наето лице юрисконсулт в „СИЛИВИЯ ПРОПЪРТИС“ ЕАД е упълномощен адвокат А. К. от САК за представителство пред ТР. А за „РОКТОПИЯ“ ООД е установено, че в периода, когато са издавани фактурите в „ОКШЪНАЙЗ“ ООД има наети 5 лица на юрисконсултски длъжности и правен сътрудник (изброяват се на стр.78 и сл.), като наред с това и в това дружество е упълномощен адв. К. за представителство пред ТР. Също и при ползване на нотариални услуги от ревизираното дружество самите нотариуси фактурират както нотариални, така и правни услуги (описани в таблица на стр.80 от РД, л.94 от делото).

Предвид установеното и на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 във вр. с чл.9 от ЗДДС ревизиращите органи приемат, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3748,34 лв. по всички фактури, издадени от „СИВИЛИЯ ПРОПЪРТИС“ ЕАД и „РОКТОПИЯ“ ООД.

Решаващият орган потвърждава и този отказ, като правната обосновка е аналогична и на софтуерните услуги: фактурата сама по себе си не е достатъчна, ако липсва конкретика за предмета, обема, казуса, резултата и връзката с дейността на получателя.

Жалбоподателят възражава срещу доводите, че протоколите съдържали общи формулировки и че се касаело за административни, а не правни услуги, като видно и от заключението на съдебно-счетоводната експертиза разходите са отчетени като правни услуги и са спазени всички изисквания по тяхното счетоводно и данъчно отчитане. Подчертава, че нотариалните услуги не са фактурирани от доставчика, който не разполага с такъв. Позовава се на отговор на вещото лице в съдебно заседание, че отказаният данъчен кредит води до нарушаване на принципа за неутралност на данъка.

Съдът намира, че отказът е законосъобразен. Безспорно по делото са налице фактури, плащане по банков път и счетоводно отразяване на разходите като правни, юридически и нотариални услуги, като съдебно-счетоводната експертиза установява именно тяхното счетоводно и данъчно отчитане. Тези обстоятелства обаче не са достатъчни да установят реално извършване на облагаема доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС от посочените доставчици. При услуги с правен характер следва да се установи конкретното съдържание на извършената дейност – правен казус, възлагане, становище, проект на документ, процесуално или административно действие, кореспонденция, участие в преговори, отчет за извършена работа или друг проверим резултат, който да позволява връзка между фактурата, доставчика и дейността на получателя.

В случая, както са констатирани и органите по приходите, представените протоколи са с общо формулирано съдържание, не са обвързани по ясен начин с конкретна фактура, конкретен период, конкретен правен казус или конкретен резултат и не позволяват да се установи каква именно правна услуга е извършена, от кого, кога и във връзка с коя дейност на жалбоподателя. Свързаността между доставчиците и жалбоподателя не е самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит, но в съвкупност с липсата на конкретика относно изпълнението, разколебава да

се направи извод за реалност на тези доставки. Наличието на лица с юридическа квалификация при доставчика доказва само възможност за извършване на правни услуги, но не и конкретно изпълнение по процесните фактури.

Неоснователно е и възражението, че отказът нарушава принципа на неутралност на ДДС, тъй като този принцип намира приложение при доказана реална облагаема доставка. При липса на конкретни доказателства за реално извършени правни услуги от посочените доставчици съдът приема, че не са изпълнени предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС, поради което РА е законосъобразен в тази част и жалбата следва да се отхвърли.

II. По ЗКПО

Ревизираното лице е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за съответните данъчни периоди 2017–2021 г., в които е декларирало данъчни загуби.

С РА органите по приходите са извършили преобразуване на счетоводния финансов резултат, вследствие на което декларираните данъчни загуби са намалени.

Корекциите са **1) увеличение на финансовия резултат по чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО** със сумите на отчетени разходи за външни услуги по сметка 602 по фактури от „СИВИЛИЯ ПРОПЪРТИС“ ЕАД, „РОКТОПИЯ“ ООД и „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД, и **2) корекции по чл. 54, ал. 1 и чл. 58 от ЗКПО**, свързани с начислените данъчни амортизации на нематериалните дълготрайни активи „О. ПОРТАЛ В2В“ и „О. ПОРТАЛ В2С“.

Решаващият орган е приел, че извършените с РА корекции са законосъобразни. По отношение на фактурите, издадени от „СИВИЛИЯ ПРОПЪРТИС“ ЕАД, „РОКТОПИЯ“ ООД и „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД, е прието, че отчетените разходи за външни услуги не са документално обосновани и не отразяват реално извършени стопански операции. Потвърдени са и корекциите, свързани с непризнатите данъчни амортизации за Н. „О. ПОРТАЛ В2В“ и „О. ПОРТАЛ В2С“, тъй като според органите по приходите не са представени достатъчно доказателства за завършеност, внедряване, въвеждане в експлоатация и правилно формиране на стойността на тези активи.

Жалбоподателят оспорва преобразуването по ЗКПО и непризнаването на разходите, като се позовава на аргументите си за незаконосъобразност на отказите по ЗДДС. Твърди, че приходите от платформата са реални, че са съществували стара и нова версия на портала, че разходите за разработване на нематериалните активи са отчетени коректно, а прехвърлянето между счетоводните сметки е технически обусловено и не променя крайния счетоводен резултат.

По отношение на корекциите по ЗКПО съдът намира следното:

1) Отчетените текущи разходи за външни услуги по сметка 602 по фактури, издадени от „СИВИЛИЯ ПРОПЪРТИС“ ЕАД, „РОКТОПИЯ“ ООД и „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД.

По отношение на текущите разходи по сметка 602 съдът съобразява, че счетоводният разход се признава за данъчни цели само ако е документално обоснован и отразява вярно реално осъществена стопанска операция. Формалното наличие на фактура, плащане и счетоводно отразяване не е достатъчно, когато не е доказано реалното изпълнение на фактурираната услуга. Доколкото при обсъждане на задълженията по ЗДДС съдът приема, че по фактурите, издадени от „СИВИЛИЯ ПРОПЪРТИС“ ЕАД и „РОКТОПИЯ“ ООД, не са доказани реално извършени конкретни правни услуги от посочените доставчици, тези разходи не могат да се приемат за документално обосновани за данъчни цели. Поради това увеличението на финансовия резултат със стойността на тези разходи е законосъобразно.

Различен е изводът по отношение на фактурите от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД. Доколкото при обсъждане на задълженията по ЗДДС съдът приема, че рекламното присъствие на жалбоподателя в предаването „Петък точно в пет“ е доказано и че е налице реална рекламна услуга, не може да

се приеме, че отчетеният разход не отразява реална стопанска операция. Поради това в тази част увеличението на финансовия резултат с непризнаване на доказанния реален разход следва да бъде отменено.

2) Начислените данъчни амортизации на нематериалните дълготрайни активи (Н.) „О. ПОРТАЛ В2В“ и „О. ПОРТАЛ В2С“

В тази част са относими и фактурираните софтуерни услуги, доколкото същите са отчетени като разходи за придобиване на Н. и са участвали при формиране стойността на активите.

По отношение на корекциите, свързани с данъчните амортизации на активите „О. ПОРТАЛ В2В“ и „О. ПОРТАЛ В2С“, съдът намира жалбата за неоснователна. В тази част спорът не се изчерпва с въпроса дали платформата Auxionize е съществувала и дали е развивана. Тези обстоятелства са относими, но не са достатъчни за признаване на начислените данъчни амортизации. За целите на ЗКПО следва да бъде доказано по документално обоснован и счетоводно проследим начин кои конкретни разходи са формирали стойността на съответния Н., дали тези разходи отразяват реално извършени стопански операции, дали активът е завършен и въведен в експлоатация към посочена дата, както и дали данъчната амортизируема стойност е правилно определена.

Действително по делото са налице данни за съществуване и развитие на платформата Auxionize, включително от заключението на съдебната компютърно-техническата експертиза. Това обаче не преодолява констатираните от съдебната счетоводната експертиза несъответствия при формиране стойността на процесните Н.. Именно счетоводната проследимост и логика при формиране на стойността на активите са от значение за признаване на данъчните амортизации.

Вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза установява липса на партида за разходи „О. ПОРТАЛ В2С“, въпреки заприходяването на такъв актив, сторниране на разходи от партиди, по които такива разходи не са били начислени, както и заприходяване на активи чрез сметка 4901 „Текущи разчетни сметки“, без ясна икономическа операция, обуславяща тези контировки. При разпита си вещото лице допълнително пояснява, че в конкретния случай разходите по сметка 6131 не се прехвърлят директно към сметка 2191, а към сметка 2191 се прехвърлят суми, които са на минус по сметка 4901, като първо разходите са сторнирани и след това са осчетоводени като дълготраен актив. Вещото лице посочва, че тази операция не показва икономическа операция и счетоводна логика.

В тази част са относими и изводите на съда по ЗДДС относно процесните доставчици на софтуерни услуги. Предвид и изводите по ЗДДС, че с изключение на доставката от „ИТ България“ ООД не е доказано реалното изпълнение на фактурираните софтуерни услуги от конкретните доставчици по конкретните фактури, тези фактури не могат да послужат като основа за формиране на данъчната амортизируема стойност на Н.. Дори и при установяването по делото, че платформата е съществувала и е била развивана, това не е достатъчно за признаване на данъчни амортизации, ако не е доказано по надлежен ред кои конкретни разходи формират стойността на съответния актив и дали тези разходи отразяват реални, документално обосновани стопански операции.

При тези данни съдът приема, че жалбоподателят не е доказал правилното формиране на данъчната амортизируема стойност на процесните Н. „О. ПОРТАЛ В2В“ и „О. ПОРТАЛ В2С“, нито документално обоснованото им въвеждане в експлоатация по смисъла на чл. 58 ЗКПО. Поради това не са налице предпоставките за признаване на начислените върху тях данъчни амортизации по чл. 54, ал. 1 ЗКПО, във връзка с правилата на глава десета от ЗКПО, поради което извършените корекции са законосъобразни. Жалбата е неоснователна в тази част.

По разноските:

С оглед изхода на спора разноските следва да се присъдят съразмерно уважената и отхвърлената

част от жалбата на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, като се съобрази редакцията към датата на съдебното заседание, когато е даден ход на делото по същество - ДВ, бр. 94 от 2015 г. Жалбоподателят претендира разноски в общ размер на 34 953 лв., от които 32 675 лв. адвокатско възнаграждение и 2 278 лв. внесени депозити за вещи лица. Ответникът претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 22 147,90 лв. Делото е с определен материален интерес, поради което възнаграждението съгласно действащата към онзи момент редакция на чл.161, ал.1 от ДОПК се определя по реда на чл. 8, ал. 1 във връзка с чл. 7, ал. 2 от Наредба № 1 за възнагражденията за адвокатска работа. Съдът съобразява и Решение на Съда на Европейския съюз по дело C-438/22, съобразно което национална уредба, придаваща задължителен характер на минимални адвокатски възнаграждения, определени от професионална организация, не следва да се прилага механично като обвързваща за съда. Поради това размерите по Наредба № 1 могат да служат като ориентир, но не освобождават съда от преценка за съразмерност на претендираното възнаграждение с оглед фактическата и правна сложност на делото, обема на извършената процесуална работа, броя на проведените съдебни заседания и действителното участие на процесуалния представител. В случая претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 22 147,90 лв. е прекомерно. Делото действително е с висок материален интерес и фактическа сложност, но процесуалното представителство е осъществено от юрисконсулт на администрацията, като защитата се изразява основно в поддържане на констатациите в РА и решението на директора на дирекция „ОДОП“, по делото не са представени отделни писмени бележки от ответника, въпреки че е поискана и дадена такава възможност. При тези данни съдът намира, че справедливият и съразмерен размер на юрисконсултското възнаграждение следва да бъде определен на 10 000 лв. Съразмерно на уважената част на жалбоподателя се дължат разноски в размер на 1 645,94 лв., а съразмерно на отхвърлената част на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 9 529 лв. След извършване на компенсация между насрещните вземания за разноски, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника сумата от 7 883,06 лв., превалутирани на 4030,54 евро.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221522005873-091-001/11.07.2023 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 1742/08.12.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, **в частта**, в която е начислен ДДС по фактури, издадени от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД, в размер на 8 000 лв., ведно със съответните лихви; в частта, в която не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 2 379,12 лв. по фактурите на „АЛКОМ“ ООД, Duna E. и „КАБИТ“ ООД, ведно със съответните лихви; в частта, в която не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 294 лв. по фактура № [ЕГН]/15.05.2017 г., издадена от „ИТ БЪЛГАРИЯ“ ООД, ведно със съответните лихви; както и в частта, в която е извършено увеличение на финансовия резултат по ЗКПО със стойността на разходите по фактурите, издадени от „ЕУРО ФИЛМС“ ЕООД.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ОКШЪНАЙЗ“ АД с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221522005873-091-001/11.07.2023 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 1742/08.12.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, **в останалата обжалвана част**.

ОСЪЖДА „ОКШЪНАЙЗ“ АД с ЕИК[ЕИК] да заплати на директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП сумата от 4030,54 евро (четири хиляди и тридесет евро и петдесет и четири цента), представляваща разноски по делото.

Решението може да се обжалва пред ВАС на РБ с касационна жалба в 14-дневен срок от

съобщаването му.

СЪДИЯ: