

# РЕШЕНИЕ

№ 10901

гр. София, 05.07.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,**  
в публично заседание на 10.06.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Искра Гърбелова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **9108** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба, подадена от „МКД АГРО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], чрез управителя и едноличен собственик на капитала И. К., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р- 22220422004806-091-001/18.04.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-22220423082204-003-001/02.05.2023 г., издадени от С. С. А. - орган, възложил ревизията, и А. Д. С. - ръководител на ревизията потвърден с Решение № 977/13.07.2023г. на директора на дирекция ОДОП София.

В сезиращата съда са изложени основно аргументи за нищожност на РА. Сочи се, че РА, ЗВР, ЗИЗВР и РД са издадени като електронни документи, но не са подписани с квалифициран електронен подпис на издателите им. Налице са неподписани документи, липсва волеизявление на посочените за издатели органи и следователно така издадения РА е нищожен. Сочи се, че дори да се приеме, че така издадените електронни документи са подписани, то няма данни какъв вид електронен подпис е използван и съответно – отговаря ли той на изискванията на Регламент 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014г. /Регламент 910/2014/. В тази връзка жалбоподателят се позовава на Решение на Съда на Европейския съюз от 20.10.2022г. по дело С-362/21, като твърди, че използваните от членовете на екипа електронни подписи не отговарят на трите кумулативно дадени изисквания по Регламент 910/2014. Това от своя страна означавало, че не били спазени изискванията за форма по чл. 59, ал. 2, т. 8 от АПК и чл. 117, ал. 2, т. 10 и чл. 120, ал. 1, т. 8 от

ДОПК. От друга страна, според жалбоподателя липсата на надлежно подписани РА,ЗВР, ЗИЗВР, РД с квалифицирани електронни подписи от органите по приходите, които са посочени като негови издадели, не позволявало да бъде установено по категоричен начин, че именно тези органи са авторите на акта. На това основание се твърди, че РА представлява нищожен акт, който не поражда присъщите му правни последици, свързани с установяване и погасяване на определените с него задължения. При тези аргументи с жалбата е отправено искане за откриване на производство по оспорването му на основание чл. 184, във вр. с чл. 193 от ГПК. Изложени са също така подробни аргументи за неспазване изискванията на Регламент 910/2014. На следващо място с жалбата се твърди, че РА е издаден в противоречие с материалния закон, в нарушение на съдопроизводствените правила, като акта е и немотивиран. В тази връзка се сочи, че изводът за липса на доставка по фактурата издадена от „Рокетс уърк“ ЕООД и непризнаването на правото на данъчен кредит по фактурата издадена от посочения доставчик е в противоречие с трайната съдебна практика, че добросъвестният получател по облагаема доставка на стока или услуга не следва да бъде санкциониран с отказ от право на данъчен кредит поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик. В този смисъл жалбоподателят се позовава на решение на СЕС от 21 юни 2012г. по обединени дела C-80/11 и C-142/11. Твърди се, че при издаването на акта не е съобразено много съществено обстоятелство, а именно това, че е заплатена изцяло както данъчната основа, така и ДДС по процесната доставка като насрещна престация, а то според жалбоподателя безспорно е показател за реално осъществена доставка и опровергава извода в РА, че само фактурата не била достатъчна за признаване на правото на данъчен кредит. Житейски и икономически било алогично да се плаща цена за стока/услуга, която не е получена, само и само да се приспадне ДДС като данъчен кредит. В решението на директора на дирекция ОДОХ това възражение изобщо не било обсъдено. Соци се, че по процесната фактура ДДС е начислен от доставчика, като същия е включил сумата на ДДС по фактурата в крайния резултат за периода, като по този начин е внесъл дължимия ДДС в бюджета и с непризнаването на тази сума като данъчен кредит с РА се стигало до двойното събиране на данъка – веднъж от доставчика и веднъж в рамките на извършената ревизия на получателя, което противоречи на същността на ДДС като некумулятивен косвен данък. В жалбата се твърди, че „МКД Агро“ ЕООД е във влошени отношения с доставчика към периода на извършването на ревизия и не може да носи отговорност за неговото поведение, като непредставянето на документи от този негов контрагент не може да бъде основание за непризнаването на правото на данъчен кредит по процесната фактура. На следващо място се сочи за невярна констатацията, че „Рокетс уърк“ ЕООД не притежавало ресурсна обезпеченост да извърши доставката, тъй като дружеството е притежавало достатъчен брой квалифицирани лица - назначени експерт проектиране и програмиране и ръководител компютърни системи, като лица притежаващи необходимите знания и умения да изготвят процесния софтуерен продукт. Соци се, че възможността софтуерните продукти, като такива на интелектуалния труд да бъдат изработени се предпоставя от редица фактори, касаещи личността на физическото лице като набор от знания и компетенции и не се определя от стойността на продукта. В този смисъл счита за неправилен изложения от решаващия орган аргумент за невъзможността продукт на такава стойност да бъде създаден от едно лице. В тази връзка се сочи, че едноличният собственик на капитала също е специалист по програмиране и е могъл да изработи процесната доставка.

Същата представлява разработка на софтуерен продукт, който „МКД Агро“ ЕООД е поръчало да бъде създаден като услуга по разработването му от „Рокетс уърк“ ЕООД, като в последствие полученият в резултат на поръчката и закупен софтуерен продукт ревизираното лице е използвало в технологично усъвършенстване на дейността си. По тези съображения счита за опровергани изводите на ревизиращите органи за липса на доставка. Оспорва РА и в частта на допълнително начислен корпоративен данък в следствие на непризнати разходи за амортизации за 2018г.; 2019.; и 2020г., като твърди че са спазени изискванията за осчетоводяване на закупения софтуер като материален актив, който е въведен в експлоатация. В жалбата се твърди, че изложените в Решението на директора на Дирекция ОДОП аргументи относно липсата на реквизити по издадената фактура влошавали положението на жалбоподателя, като щом страните са сключили договор, то повече от нормално било да посочат във фактурата като основание/предмет „по договор“. В този смисъл счита изводите на решаващия орган за формирани в противоречие с материалния закон. В заключение е отправено искане за отмяна на оспорения РА.

В проведените съдебни заседания процесуалния представител на жалбоподателя поддържа жалбата, прави доказателствени искания за събиране на доказателства в т.ч. допускане на СТЕ, представя писмени бележки и претендира присъждане на направените разноски, съгласно приложен списък.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – София, чрез процесуален представител, изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в оспорения РА, потвърдителното решение на директора на Дирекция ОДОП. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220422004806-020-001/21.09.2022 г., , изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22220422004806-020-002/05.01.2023 г., е възложено извършването на ревизия за установяване на задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчни периоди м. 08.2018 г. и от м. 05.2021 г. до м. 07.2022 г., за корпоративен данък /КД/ за данъчни периоди от 2018 г. до 2021 г. Органът, възложил ревизията е оправомощен съгласно Заповеди №3-ЦУ-753/05.05.2022 г. и №3-ЦУ-1676/20.09.2022 г. на зам.-изпълнителен директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220422004806-092-001/15.03.2023 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22220422004806-091-001/18.04.2023 г., издаден от С. С. А., на длъжност началник сектор при ТД на НАП Варна - орган, - орган, възложил ревизията, и А. Д. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Варна - ръководител на ревизията. Издаден е РА за поправка на РА №П-22220423082204-003-001/02.05.2023 г., с който е направена корекция в Таблица 1 на РА - дължимата лихва по ЗДДС в данъчен период м. 08.2018г. в размер на 19 830,85 лв. е променена на 19 745,28 лв.

Констатирано е, че основният предмет на дейност на „МКД АГРО“ ЕООД е отглеждане на семкови и костилкови плодове. Регистрирано е като земеделски

производител с Регистрационна карта №07079/16.01.2014 г. Отчетността е заведена съгласно изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч/, нарушения не са установени.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на „МКД АГРО“ ЕООД са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ както следва: ИПДПОЗЛ №Р-22220422004806-040-001/29.08.2022 г., в отговор на което са представени писмени обяснения, банкови извлечения и счетоводни разпечатки, фактури за покупки и продажби, договори с контрагенти, оборотни и главни книги; ИПДПОЗЛ №Р-22220422004806-040-002/03.01.2023 г., в отговор на което са представени писмени обяснения и пътни листове; ИПДПОЗЛ №Р-22220422004806-040- 003/23.02.2023 г., в отговор на което са представени писмени обяснения, в т.ч. във връзка с доставката по фактура №[ЕГН]/01.08.2018 г., издадена от „РОКЕТС УЪРК“ ЕООД. Представените документи по трите искания са свързани основно с дейността на ревизираното лице като земеделски производител. Извършени са проверки и в електронния регистър на НАП.

С РА е начислен допълнително данък по ЗДДС в резултат на непризнато право на данъчен кредит в размер на 42 182,00 лв. по фактура, издадена от „РОКЕТС УЪРК“ ЕООД в данъчен период м. 08.2018г. и е начислена лихва за забава в размер на 19 745,28 лв. , като в хода на ревизията е установено следното:

На основание чл. 45 от ДОПК, е извършена насрещна проверка на „РОКЕТС УЪРК“ ЕООД, завършила с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221722219409-141-001/07.02.2023 г. Връчено е ИПДПОЗЛ по реда чл. 32 от ДОПК, във връзка с фактура №[ЕГН]/01.08.2018 г., с данъчна основа 210 910,00 лв. и ДДС 42 182,00 лв., с предмет на доставката „плащане по договор“. Документи не са представени.

При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че фактурата е включена в дневника за продажби с предмет „услуги“. В дружеството е имало наети 3 лица по трудови правоотношения на длъжност офис мениджър, експерт проектиране и програмиране и ръководител компютърни системи. Няма недвижими имоти и регистрирано ФУ. Констатирано е, че няма данни за сключен договор и анекси във връзка с посочената фактура, ППП. Търговска кореспонденция и др., за конкретния предмет на доставката, вида на извършената услуга, счетоводните записвания, плащания, наличие на материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършването ѝ.

От ревизираното лице са представени фактурата, отчет по сметка за плащане по банков път и писмени обяснения, че няма контакт с контрагента и не разполага с документи и информация, които са изискани от органите по приходите.

Направен е извод, че не може да се установи предметът на доставката, която е фактурирана - услуга или стока. Липсват доказателства за ресурсна обезпеченост за изпълнението ѝ, следователно доставка не е извършена. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, е отказан данъчният кредит по процесната фактура.

С РА е извършено облагане и по ЗКПО, като е определен допълнително данък в

размер на 3 181,89 лв. и лихви за забава в размер на 1 251,62 лв., при следните данни: При преглед на счетоводни документи, предоставени в хода на ревизията е установено, че фактурата издадена от „РОКЕТС УЪРК“ ЕООД е осчетоводена, като дълготраен материален актив /ДМА/ по сметка 207 - Машини и съоръжения със стойност 210 910,00 лв. без ДДС и запис „МДА по договор“. По фактурата има плащане по банков път на 14.08.2018 г. на стойност 253 029,00 лв., с основание „прехвърляне на средства“. От дружеството са начислявани разходи за амортизации. Фактурата е включена в Счетоводен амортизационен план /САП/ и Данъчен амортизационен план /ДАП/ на 01.08.2018 г., от който месец е започнало отчитането на амортизации. В САП са отразени амортизации по отчетни периоди, както следва: 2018 г. – 23 434,44 лв., 2019 г. - 70 303,32 лв., 2020 г. - 117 172,23 лв. Разходите са осчетоводени по сметка 603 - Разходи за амортизации, като сметката е приключвана директно със сметка 123/1 – Печалби и загуби от текущата година. Дружеството е изготвило и ДАП, в който за същия актив са начислени амортизации по отчетни периоди, както следва: 2018 г. - 26 363,75 лв., 2019 г. - 63 273,08 лв., 2020 г. - 121 273,25 лв. Същите суми са отразени в ГДД за съответните години в посока увеличение и в намаление на счетоводния финансов резултат.

Посочени са разпоредбите на чл. 48 от ЗКПО, които разделят данъчните амортизируеми активи на четири групи, в т.ч. данъчни дълготрайни материални активи. Съгласно чл. 50, изр. първо от ЗКПО, данъчни дълготрайни материални активи са сумите, които отговарят на изискванията за амортизируеми дълготрайни материални активи съгласно Националните счетоводни стандарти. Даден актив се признава като материален дълготраен актив, когато са изпълнени изискванията на т. 3.1 СС № 16. Съгласно чл. 52, ал. 1 от ЗКПО данъчно задължените лица, които формират данъчен финансов резултат, изготвят и водят ДАЛ, в който отразяват всички данъчни амортизируеми активи.

Съгласно чл. 54, ал. 1 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат се признават годишните данъчни амортизации, а на основание ал. 2 счетоводните разходи за амортизации не се признават за данъчни цели. При определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводните амортизации, независимо от това дали отчитането им води до намаляване на счетоводния финансов резултат за годината на счетоводното им отчитане.

Предвид изложеното в частта по ЗДДС и установената липса на доставка е констатирано, че е заведен актив и са начислени разходи за амортизации без правно основание. На основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не са признати за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, като сумите отразени в посока увеличение на счетоводния финансов резултат не са коригирани. Същевременно, не е признато извършеното намаление на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО с размера на начислените данъчни амортизации.

За 2018 г. с ГДД е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 208006.55 лв., данъчен финансов резултат печалба 205 077.24 лв.. КД 20 507,72 лв., който е внесен.

След извършеното преобразуване с 23 434,44 лв., представляващи непризнати разходи за амортизации посочени в намаление на резултата, е формиран данъчен финансов резултат печалба 231 440.99 лв.. дължим КД 23 144,10 лв., внесен данък 20 507,72 лв., разлика за внасяне 2 636,38 лв. и лихви за забава 1 094,42 лв.

За 2019 г. с ГДД е деклариран счетоводен финансов резултат загуба в размер на 64 808,23 лв., данъчен финансов резултат загуба 57 777,90 лв. След извършената корекция с амортизациите посочени в намаление в размер на 63 273,00 лв. е формиран данъчен финансов резултат печалба 5 495,10 лв., дължим КД 545,51 лв. и лихви за забава 157,20 лв.

За 2020 г. с ГДД е деклариран счетоводен финансов резултат загуба в размер на 151 627,84 лв. и данъчен финансов резултат загуба 155 728,86 лв. Извършена е корекция с посочените в намаление амортизации в размер на 121 273,25 лв., както и с 3 704,28 лв., осчетоводени по сметка 621 Разходи за лихви, представляващи лихви по изпълнително дело, образувано във връзка с неплатен в срок КД за 2018 г., на основание чл. 26, ал. 6 от ЗКПО. Формиран е данъчен финансов резултат загуба в размер на 30 751,33 лв.

Актът е оспорен по реда на [чл. 152 ДОПК](#) с подаването на жалба в 14-дневния срок с жалба вх. №53-06-4711/09.05.2023 г. по регистъра на ТД на НАП като с Решение № 977/13.07.2023г. на директора на Дирекция ОДОП София издадения РА е потвърден, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за м. 08.2018г., ведно със съответните лихви за забава и в частта на установения резултат по ЗКПО за 2018г.; 2019г.; 2020г., ведно със съответните лихви за забава. В посоченото решение са изложени аргументи, с които са потвърдени констатациите на ревизиращите органи за липса на реално извършена доставка по смисъла на ЗДДС по фактурата, издадена от „РОКЕТС УЪРК“ ЕООД и за недоказано реално използване на актива в дейността на дружеството, поради което РА е потвърден и в частта на установените задължения по ЗКПО.

Жалбоподателят е оспорил истинността, включително валидността на електронните подписи на издадените електронни документи - ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, представени по делото от ответника на лист 80 /приложен СД-диск/, в който същите се съдържат във вид на електронни документи и на хартиен носител файловете със съхранен резултат от извършена проверка на подписите на лист 81-88.

На основание чл. 193, ал. 2 във вр. с чл. 184, ал. 2 ГПК във връзка с § 2 ДР от ДОПК с определение № 1904 от 21.02.2024г. съдът е открил производство по проверка истинността на тези документи. По делото са събрани допълнително доказателства в т.ч. е прието заключение /основно и допълнително/ на съдебно – техническа експертиза /СТЕ/.

От подробно изготвеното заключение на вещото лице /л. 157-211/ се установява, че лицата С. С. А. А. Д. С. и С. Ж. С. в качеството им на органи по приходите на съответните длъжности при Национална агенция за приходите са подписали електронни документи както следва: Заповед за възлагане на ревизия No P-22220422004806-020-001/21.09.2022г. Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия p-22220422004806-020-002/05.01.2023г.; Ревизионен акт No P-22220422004806-091-001/18.04.2023г.; Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт No П-22220423082204-003-001/02.05.2023 г. и Ревизионен доклад No P-22220422004806-092-001/15.03.2023 г. В изготвеното заключение на стр. 51 – 52 подробно се посочват със съответния имейл адрес, сериен номер на лицето, на което е издадено удостоверението в системата и сериен номер на удостоверението на титуляря. Извършената от вещото лице проверка установява, че посочените лица са притежавали

валидни удостоверения за квалифицирани електронни подписи (КЕП) към датата на издаване на документите, като удостоверенията отговарят на всички изисквания по приложение I към Регламент (ЕС) No 910/2014. Вещото лице сочи в табличен вид на стр. 52 пълната информация относно всеки от титулярите, представена на доставчика на удостоверителни услуги за включване в удостоверението. Процесите електронни подписи са създадени с КУЕП при използването на QSCD. При подписване за активиране на сигурното устройство за създаване на електронен подпис титулярът използва специфичен софтуер да въвежда персоналния си идентификационен код (ПИН) за работа с ключовата двойка. Тези средства са под контрола единствено на титуляра. Информационната система /ИС/ Контрол при разпечатване на електронно подписан документ декриптира цифровия подпис чрез специфичен API и изважда от електронният подпис на конкретния документ номера на сертификата на електронния подпис и датата на подписване. От ИС Контрол се взема информация за това кой и на каква длъжност е положил подписа и дали и кога е връчен електронно. Тази информация е обективизирана в полетата за „подпис“ на намиращите се по делото хартиени носители на документите. Използваният при създаването на двойката публичен и частен ключ алгоритъм са базирани на асиметричен алгоритъм хеш алгоритъм SHA256 RSA /Secure Hash Algorithm 256 (SHA256) with Rivest, Shamir and Adleman (RSA) encryption/ и RSA (2048bit) и отговарят на изискванията на Наредбата за изискванията към алгоритмите за създаване и проверка на квалифициран електронен подпис. Процесите електронни подписи са с издател „Информационно Обслужване“ АД. В заключението вещото лице посочва, че хартиените носители, върху които доставчикът на удостоверителни услуги е вписал първоначалният персонален идентификационен номер (PIN) на електронните подписи, създадени са в т. нар. private rooms. Те са били запечатвани в непрозрачен плик от оператор на Регистриращия орган на доставчика в защитеното помещение, без присъствие на външни лица. В последствие те се предават на определените координатори от страна на Национална агенция по приходите. В данните, които се визуализират в електронния подпис на процесите документи са налице специфични данни за самоличността на физическите лица, посочени като титуляри на електронните подписи, като име, организация с която те са асоциирани включително ДДС номер, имейл адрес в организацията, сериен номер на лицето на което е издадено удостоверението в системата на ДКУУ и сериен номер на удостоверението на титуляря. Данните са въведени на английски език. В данните, които се визуализират в електронния подпис не фигурира ЕГН на титуляра. То е налично и фигурира в данните подадени от титулярите при кандидатстването за издаване на електронният подпис. Данните са свързани по уникален начин с автора на подписа и е възможно посредством тях да бъде еднозначно идентифициран техният автор. Предоставените на ДКУУ данни за издаването на електронният подпис съдържат ЕГН на титулярите и дават ниво на осигуреност по смисъла на чл. 24, пар. 1 от Регламента равностойно на физическото присъствие по отношение на надеждността и потвърдено от орган за оценяване на съответствието. Вещото лице дава заключение, че съответните електронни

подписи са свързани с електронните документи подписани с тях, като електронните документи и електронните подписи са в един файл. В случай на промяна на електронния документ връзка, позволява наличието на промяна да бъде открито и се визуализира при проверка на интегритета по смисъла на чл. 26, б „г“ от Регламента. От заключението на вещото лице се установява, че при подписването е извършена автоматична проверка за валидност на удостоверението, като разпоредбите на чл. 32 от Регламента са изпълнени. В заключението на СТЕ се сочи също, че данните, които се визуализират в електронния подпис на процесните документи може да се установяват датата и часът на подписване за процесните документи, като това е обобщено в Таблица 2 на заключението /стр. 18/. В документите се съдържа квалифициран електронен времеви печат - qualified time stamp на StamIT Global TSA. При извършване на процедурата са спазени изискванията по чл. 24 от Регламента. В заключението се сочи, че издадените удостоверения за удостоверителни услуги, флаш паметите и чиповете, съдържащи частните ключове за създаването на електронните подписи, както и физическите носители на данните за персонални идентификационни номера (ПИН), са били предавани от доставчика лично на упълномощено от НАП лице явяващо се упълномощен представител на юридическото лице. Всеки титуляр, с оглед спазването на изискването за едноличен контрол върху данните, при получаването на устройството за създаване на Квалифициран електронен подпис, е длъжен да смени получения ПИН код с такъв известен само на него, съгласно подписаната от него декларация -съгласие при подаването на документите за издаване на електронен подпис. Всеки от титулярите на оспорените електронни подписи е разполагал с едноличен контрол върху използването на данните, свързани със създаването на електронния му подпис от момента на получаването на електронния подпис до момента на изтичане на валидността на съответното удостоверение за електронен подпис. Процесните електронни подписи са издадени на основание сключен рамков договор за квалифицирани удостоверителни услуги между „Информационно обслужване“ АД и Национална агенция за приходите и предоставени документи за овластяване на служителите - писмо, заповед от изпълнителен директор на НАП и приложение към заповедта. „Искане за издаване“ и „Декларация съгласие“. Представените от НАП и титулярите данни са обобщени в Таблица 4 на заключението.

Заключението на приетата СТЕ е, че са изпълнени всички технически изисквания, за да бъде направен обоснован фактически извод за наличие на валидно електронно подписване с квалифицирани електронни подписи на процесните документи по смисъла на Регламент No 910/2014г. Налице са квалифицирано валидирани електронни подписи.

От приетото допълнително заключение на СТЕ се установява, че към ИС „Контрол“ на НАП има разработен „Единен компонент за подписване“ , в който е осъществено подписването на процесните документи, като към момента на изготвяне на експертизата вещото лице не е получило отговор за сертифициране на системата за електронно подписване на документи.

По искане на жалбоподателя по делото са приети представени по реда на чл. 192 ГПК във вр. с чл. 144 от АПК писмени доказателства от ТД на НАП София,



които установяват отразяването на процесната фактура в дневника за продажбите на доставчика за м. 08.2018г. и СД по ЗДДС като резултат за периода е данък за възстановяване /лист 122 от делото/, както и представени данни от Централно управление на НАП относно сертифицирането на информационна система „Единен компонент за подписване“ /лист 314/. От последните се установява, че ИС „Контрол“ е интегрирана с „Единен компонент за подписване“ /ЕКП/, която е самостоятелна информационна система, собственост на НАП, разработена чрез наличен API, с което е възможно информационните системи на Агенцията да се интегрират и да осигуряват функционалност за електронно подписване. ЕКП осигурява и интегрира услуга по TimeStart, осигурена от „Информационно обслужване“ АД, в качеството му на сертифициран доставчик на удостоверителни услуги, вписан в националния доверителен списък доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги, воден от Комисията за регулиране на съобщенията. По делото във връзка с оспорените документи е представена информация и от „Информационно обслужване“ АД по реда на чл. 192 ГПК във вр. с чл. 144 от АПК, като в писмо от 18.12.2023г. /лист 151/ се сочи че в издадените на горе посочените служители квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис /КУКЕП/ е вписан уникален идентификатор за физическо лице, съгласно т. 5.1.3., ал. 6 от Регламент № 910/2014 ЕК. Чрез този уникален вътрешен номер и чрез доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги може да бъде идентифицирано и да бъде потвърдена самоличността на физическото лице, на което е издадено КУКЕП и свързвайки го с неговия уникален персонален номер – ЕГН или ЛНЧ.

От ответника по делото са представени и договор за удостоверителни услуги сключен между „Информационно обслужване“ АД и Национална агенция за приходите от 25.08.2021г., както и приемо - предавателни протоколи, удостоверяващи личното получаване на КУКЕП /устройство за създаване на КЕП, четец за смарт карти, код за управление/ от С. С. А. А. Д. С. и С. Ж. С./ лист 244- 254/.

*При така установената фактическа обстановка, съдът достига до следните правни изводи:*

Жалбата до съда срещу ревизионния акт, потвърдена с решението на директора на ДОДОП е депозирана в срок, от надлежна страна и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което е допустима.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Актовете в хода на ревизионното производство – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са съставени чрез информационна система "Контрол" на НАП като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ вр. чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и представляват текстов запис, съхраняван в електронна форма. Освен като електронни документи, записани на оптичен носител на лист 80 - CD, на основание чл. 184, ал. 1 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК ответникът по жалбата е представил същите в заверен препис и на хартиен

носител на лист 36-88.

Жалбоподателят е оспорил по реда на чл. 184, ал. 2 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК истинността на представените по делото електронни документи – заповед за възлагане на ревизия, заповедта за изменение на първоначално издадената заповед, ревизионния доклад и ревизионния акт (подписани с КЕП файлове). Оспорването е заявено още с жалбата като според него електронните подписи, с които органите по приходите са подписали електронните документи, не са квалифицирани, тъй като не отговарят на кумулативно предвидените условия по чл. 3, т. 12 на Регламент № 910/2014.

Оспорването е своевременно заявено, при изрично предвидена в закона - чл. 184, ал. 2 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК възможност за това. Както се сочи и в т. 38 от решението на Съда на ЕС от 29.02.2024 г. по дело С 466/22, ако и доколкото националното право предвижда възможност за оспорване на доказателствената сила на саморъчен подпис, такава възможност трябва да е налице и по отношение на квалифицирания електронен подпис. Поради това съдът намира оспорването на електронните документи за допустимо. Предвид приетото по делото заключение на основна и допълнителна СТЕ и с оглед изисканите по реда на чл. 192 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК и събрани в хода на съдебното производство писмени доказателства от третото неучастващо лице – "Информационно обслужване" АД, ЦУ на НАП, представените от ответника такива и посочени по – горе, съдът намира оспорването за недоказано, по който въпрос съдът може да се произнесе и с решението си – арг. от чл. 194, ал. 2 вр. ал. 3 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Оспорените електронни документи са подробно проверени и описани в заключението на приетата по делото СТЕ /лист 157 – 210/, което съдът кредитира като обективно, всестранно и пълно. При отговора на поставените въпроси вещото лице е извършило проверка, освен на приложените по делото документи и на информация свободно достъпна и такава, съдържаща се в ИС „Контрол“ на НАП, а така също и тази от „Информационно обслужване“ АД. В изпълнение на поставената задача вещото лице е посетило ЦУ на НАП, отдел „Развитие на контролната дейност“, Дирекция „Контрол“ /стр. 5 от заключението/, където му е предоставен достъп до документите и хронологията на действията по издаването на оспорения РА, в т.ч. и записаните в ИС Контрол файлове. Така извършените проверки на електронните подписи и на квалифицираните удостоверения, въз основа на които са издадени те установява, че всички електронни документи са подписани от лицата, посочени като техни автори като електронните подписи, с които те са подписани, са валидни. В квалифицираните удостоверения за електронни подписи органите по приходите, автори на съответния документ, са обозначени с три имена на латиница като от доставчика на удостоверителната услуга Stamp Global Qualified CA, Information Services JSC ("Информационно обслужване" АД) им е присвоен уникален номер, който идентифицира съответното лице като е посочен и техният персонален служебен електронен адрес. В изпълнение на поставените задачи вещото лице е изследвало представените по делото електронно подписани документи, за което е представило екранни разпечатки от проверката и наличната информация в процесните документи чрез програмата Adobe

Acrobat, като независима страна и от проверка в системите за електронно валидиране на европейската общност на стр. 19-29 от констативно-съобразителната част на заключението, като в таблица 3 е посочило данни за положените подписи и реалните им притежатели. Установява се, че процесните документи са в pdf формат, като електронният подпис е добавен към документа и е от типа „attached“. При отваряне на електронно подписан документ програмата Adobe Acrobat предоставя допълнителна функционалност, с която може да се проверят атрибутите и електронният подпис и интегритета на подписания документ. Използваната за валидиране на квалифицирания електронен подпис система предоставя на доверяващата се страна правилния резултат от процеса на валидиране и ѝ позволява да открие евентуални проблеми, свързани със сигурността. Всяка промяна в подписаният документ може да се идентифицира от доверяващата се страна в процеса на валидиране, при което програмата сигнализира, че интегритета на подпис-документ е нарушен. Заключението на СТЕ установява, че данните, които се визуализират в електронния подпис на процесните документи може да се установяват датата и часът на подписване за процесните документи, като това е обобщено в Таблица 2 на заключението /стр. 18/. В документите се съдържа квалифициран електронен времеви печат - qualified time stamp на StamIT Global TSA. При извършване на процедурата са спазени изискванията по чл. 24 от Регламента. От приетото заключение на СТЕ се установява също, че са изпълнени всички технически изисквания, въз основа на което може да бъде направен обоснован фактически извод за наличие на валидно електронно подписване с квалифицирани електронни подписи на процесните документи по смисъла на Регламент No 910/2014г. Налице са квалифицирано валидирани електронни подписи. При тази данни съдът приема, че всички квалифицирани удостоверения за електронни подписи са валидни и са издадени на лицата, посочени като автори на властническите изявления във всеки от оспорените документи – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА. След преглед на данните в квалифицираните удостоверения (достъпни в подписаните във формат pdf файлове в поле Signature Panel, Signatures Properties, Show Signature's Certificate, подменю "Summary" и "Details") съдът установи, че те напълно отговарят на изискванията на Приложение I към Регламент (ЕС) № 910/2014. Във връзка с оспорването на жалбоподателя следва да се отбележи, че б. "в" от Приложение I към Регламент (ЕС) № 910/2014 изисква квалифицираното удостоверение да съдържа най-малко името на титуляря или псевдоним; ако се използва псевдоним, той се посочва ясно. Същевременно чл. 26, б. "а" и б. "б" от Регламент (ЕС) № 910/2014 предвиждат, че усъвършенстваният електронен подпис, на което изискване съгласно чл. 3, т. 12 от същия регламент следва да отговаря и квалифицираният електронен подпис, трябва да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа и да може да го идентифицира. В т. 4 от диспозитива на решение на Съда на ЕС от 20.10.2022 г. по дело С 362/21, Екофрукт" е прието, че чл. 3, т. 12 от Регламент № 910/2014 и приложение I към него трябва да се тълкуват в смисъл, че при проверката на съответствието на квалифициран електронен подпис с изискванията на това приложение, обстоятелството, че имената на титуляря на електронния подпис,

които той обичайно изписва на кирилица, са транслитерирани на латиница, не е пречка електронният подпис на титуляря да се счита за "квалифициран електронен подпис" по смисъла на този член 3, точка 12, стига този електронен подпис да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа и да може да го идентифицира, което следва да се провери от националния съд.

При горните данни, въз основа на събраните и описани по – горе доказателства съдът намира, че квалифицираните удостоверения за електронните подписи, с които са подписани актовете в хода на ревизионното производство в т.ч. и издадения РА, съдържат необходимите данни, чрез които органите по приходите, посочени като автори на всеки от актовете и титуляри на КЕП, с които те са подписани, могат да бъдат идентифицирани, а самите подписи са свързани по уникален начин с тях.

Както беше посочено по-горе, всеки от служителите е идентифициран с три имена, чиято транслитерация на латиница не е пречка електронният подпис на титуляря да се счита за квалифициран електронен подпис. Този електронен подпис е свързан по уникален начин със съответното лице чрез присвоен му от доставчика на удостоверителната услуга сериен номер и посочената персонална служебна електронна поща в НАП. Това се потвърждава и от писмените доказателства, изискани по реда на чл. 192 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, от третото неучастващо лице "Информационно обслужване" АД. От отговора на доставчика на удостоверителната услуга е видно, че квалифицираните удостоверения за КЕП (КУКЕП) са издадени на съответните органи по приходите, от чието име са издадени актовете в ревизионното производство - С. С. А. А. Д. С. и С. Ж. С.. Посочено е, че всяко от КУКЕП е с вписан в него уникален идентификатор за физическо лице, предоставен от доставчика като самата му стойност е уникален пореден номер, който се генерира от вътрешна система за издаване и управление на квалифицираните удостоверения за електронен подпис. Чрез този уникален вътрешен номер и чрез предоставената от доставчика на квалифицираните удостоверителни услуги информация може да бъде идентифицирана и проверена самоличността на физическото лице (титуляря), на което е издадено КУКЕП, свързвайки го с неговия уникален персонален номер – ЕГН или ЛНЧ.

Следователно оспорените електронни документи са подписани с квалифицирани електронни подписи, отговарящи и на трите кумулативни изисквания по чл. 3, т. 12 от Регламент № 910/2014. Първо електронният подпис отговаря на изискванията за "усъвършенстван електронен подпис", който съгласно чл. 3, т. 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в член 26 от същия, като вещото лице подробно е посочило това в изготвеното заключение /стр.34-35/. Второ, подписът следва е създаден от "устройство за създаване на квалифициран електронен подпис", което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента трябва да отговаря на изискванията предвидени в приложение II към Регламента. Тези изисквания също подробно описани на стр. 36 от заключението, като спазени. Видно от така изготвеното заключение, генерирането и управлението на данни за създаване на електронен подпис е извършено от SiampIT като удостоверяващ орган на „Информационно обслужване“ АД, който издава квалифицирани

удостоверения за електронен подпис (КУЕП) на физически и юридически лица и отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към регламента. И трето, подписът се основава на "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламент № 910/2014, т. е. удостоверение, издадено от "доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги" и отговарящо на изискванията, предвидени в приложение I към този регламент (вж. решение на Съда на ЕС по дело С 362/21, Екофрукт, т. 43 и решение на Съда на ЕС по дело С 466/22, В. Б. Трейд, т. 33).

Според чл. 25, т. 2 от Регламент (ЕС) № 910/2014, правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис. Всеки от квалифицираните електронни подписи, с които са подписани електронните документи от органите по приходите, е и с вграден времеви печат (time stamp), чрез който, в допълнение на присъщата на официалните документи материална доказателствена сила относно датата на тяхното издаване, се удостоверява датата и точния час на подписване на всеки от документите. Така според легалната дефиниция по чл. 3, т. 34 от Регламент (ЕС) № 910/2014 понятието "квалифициран електронен времеви печат" означава електронен времеви печат, който отговаря на изискванията, предвидени в член 42, а според чл. 3, т. 33 от същия регламент електронен времеви печат" означава данни в електронна форма, които свързват други данни в електронна форма с конкретен момент във времето и представляват доказателство, че последните данни са съществували в съответния момент.

Следва да се приеме, че всички актове – заповедта за възлагане на ревизията, заповедта за нейното изменение, ревизионният доклад и ревизионният акт в т.ч. и акта за поправка на същия, съдържат подпис на органа, техен издател, като задължителен реквизит, предвиден и в чл. 117, ал. 1, т. 10 от ДОПК и чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

На следващо място съдът приема, че РА е издаден и от материално компетентен орган. С разпоредбата на чл. 12, ал. 6 от кодекса (ред. ДВ, бр. 105/2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) законодателят е предвидил правилата на чл. 8 ДОПК да не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на НАП или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. На основание чл. 12, ал. 6 ДОПК издателят на ЗВР е компетентен да възлага ревизии съгласно Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022г. (л. 30) на Зам. -изпълнителния директор на НАП. Компетентността на Зам. -изпълнителния директор да се произнесе с цитирания акт произтича от надлежно учредената със Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. (л. 127) на Изпълнителния директор на НАП делегация. Като публичноправен институт, разгледан в ТР № 4 от 22.04.2004 г. на ОСС на ВАС по тълк. дело № 4/2002 г., делегирането представлява предвидена в закона възможност временно - за определен случай или период от време, съгласно конкретната обстановка и преценката на горестоящ административен орган, той да предостави част от правомощията си на някой от подчинените му органи. Подчиненият орган издава административни актове въз основа на това специално овластяване от органа, в чиято компетентност поначало е решаването на съответния проблем. Той не запазва за постоянно делегираното правомощие. Обикновено делегацията е продиктувана от

фактичката невъзможност по-горният орган да реагира своевременно на необходимостта от издаване на множество актове на територията на по-голям район или цялата страна. Възможността за делегиране на административни правомощия се характеризира с няколко принципни ограничения: никой не може да делегира правомощия, които не притежава; не могат да бъдат делегирани правомощия, които законът определя като изрична компетентност на съответния орган; органът, на когото са делегирани правомощия, не може да ги предоставя другиму. В закона е предвидена възможност на Изпълнителния директор на НАП да делегира на определен от него заместник изпълнителен директор правомощието си по определяне на органи по приходите, чиито правомощия се простират на територията на цялата страна, независимо от определената в чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК компетентност.

В случая посочените в Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. органи по приходите при ТД на НАП-гр. Варна, сред които фигурира издателят на ЗВР, са оправомощени да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол на територията на цялата страна, вкл. и тези, за които компетентна териториална дирекция съгласно чл. 8 ДОПК е ТД на НАП-гр. София, като съгласно Заповед № 3-ЦУ-1676/20.09.2022г. на Зам. изпълнителния директор на НАП (л. 33-34), С. С. А. изрично е оправомощена да възложи ревизия конкретно на жалбоподателя. Компетентността на Зам. -изпълнителния директор да се произнесе с цитирания акт произтича от надлежно учредената със Заповед № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. (л. 275) на Изпълнителния директор на НАП делегация.

Ревизионното производство е проведено след изменението на чл. 10 ЗНАП (обн. ДВ, бр. 105, в сила от 01.01.2021 г.), с което е създадена нова ал. 9 на нормата и е предвидена възможност органите по приходите да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Освен това съдът съобрази относимата към периода на ревизията правна регламентация, предвиждаща, че за образуване на ревизионното производство се изисква заповед за възлагане на ревизия по чл. 112, ал. 1 ДОПК, издадена от орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция (чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК), или от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски (чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК). Със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр. София (лист 134), на основание чл. 11, ал. 3 ЗНАП вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК и коментиранията по-горе Заповед № 3-ЦУ-1676/20.09.2022г. на Зам. -изпълнителния директор на НАП, е разпоредено функциите на компетентен орган да издава ЗВР да се изпълняват от поименно и подлъжностно посочени служители, сред които е и органът, възложил ревизията. По силата на чл. 119, ал. 2 ДОПК органът, възложил ревизията, заедно с ръководителя на ревизията, са нормативно овластени с компетентността да издадат ревизионния акт.

По тези съображения съдът намира, че ревизионният акт, както и останалите

актове в хода на ревизионното производство, са издадени от компетентни органи по приходите, в кръга на техните правомощия и са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи, поради което не съществуват основания за обявяване на тяхната нищожност. Ревизионният акт е издаден като електронен документ, поради което писмената форма се счита спазена съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ, и има задължителното съдържание, регламентирано в чл. 120 от ДОПК. В тази връзка неоснователни се явяват доводите за нищожност на РА.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

С издадения РА на основание чл. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 42 182,00 лв. по фактура №[ЕГН]/01.08.2018 г., издадена от „РОКЕТС УЪРК“ ЕООД упражнено през м. 08.2018 г. тъй като не е установен предметът на доставката.

В хода на ревизионното производство, този доставчик не е намерен на адреса за кореспонденция, като искането за представяне на доказателства е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Неоснователен е доводът на процесуалния представител на жалбоподателя, че ненамирането на адреса за кореспонденция на доставчика, не води до извод, че не е налице реално осъществена доставка, тъй като Законът за счетоводството, както и ЗДДС и свързаните с него нормативни актове по прилагането му изискват от търговските субекти да документират по съответен начин извършваната от тях стопанска дейност. Това от своя страна означава, че при извършването на насрещна проверка на доставчик в рамките на данъчната ревизия, той следва да представи всички документи, удостоверяващи извършената от него стопанска дейност. Ненамирането на адрес на представител на доставчика, респективно непредставяне на поисканите по реда на ДОПК документи поражда възможността органът по приходите да приеме, че те не съществуват и да преценява само събраните в производството доказателства - чл. 37, ал. 4 от ДОПК, какъвто е и процесният случай и непредставянето на никакви доказателства за реалността на доставките, както и за счетоводното им отразяване води до извод, че доставките не се реални.

От страна на жалбоподателя в хода на ревизионното производство са представени заверено копие на фактурата и документ за извършено плащане по банков път. Предмет на доставката е „плащане по договор“, като такъв договор също не е представен. Независимо, че договора, удостоверява облигационната връзка между страните, а не реалността на доставката, представянето му би дало яснота най-малко относно нейния предмет. В случая жалбоподателят твърди, че е закупил софтуер за нуждите на дружеството, което го прави нестандартен софтуер. Съгласно §1, т. 25 от ДР на ЗДДС „Стандартен софтуер“ е определено като програмен продукт, записан на технически носител, който е предназначен за масова употреба и не отчита спецификите на дейността на конкретния потребител. Предвид обстоятелството, че не са представени никакви съпътстващи документи и че дейността му е отглеждане на семкови и костилкови плодове, не може да се установи какви са нуждите на дружеството. В тази връзка изцяло се споделят аргументите на решаващия орган, че ако софтуерът е „нестандартен“, то

същият не отчита спецификите на конкретния потребител, като не са представени доказателства в т.ч. и в хода на настоящото съдебно производство какви са били изискванията на възложителя, с каква цел е възложено изработването на софтуер, на какъв носител е записан и въведен в експлоатация и за какво се използва същият. Както правилно се сочи в решението на директора на дирекция ОДОП София, от ДАП и САП няма заведени компютри и друга техника, с които може да се използва системата. По делото също така не е представен приемо-предавателен протокол /ППП/, с който е предадено/прието изработеното, както и други документи, които да докажат, какъв е резултатът от предоставените услуги - изработен ли е и какъв е конкретният софтуерен продукт, какви са неговите параметри и какво е приложението му в дейността на жалбоподателя. С определението за насрочване на делото съдът е дал указания на страните във връзка с разпределението на доказателствената тежест, като в тежест на жалбоподателя е било да установи, фактите от които черпи благоприятни за себе си правни последици, като правото му да претендира приспадане на данъчен кредит по процесната фактура. В хода на съдебното производство жалбоподателят не представи доказателства, с които да установи реалното осъществяване на доставката и използването ѝ за целите на облагаемата си дейност, поради което изложените в жалбата твърдения в тази насока са недоказани. В тази връзка следва да бъде посочено, че действително за процесният период доставчикът е разполагал с квалифициран персонал, но това доказва само принципната възможност такъв продукт да бъде създаден, но не и реалното доставяне и използване на софтуерен продукт от жалбоподателя, изработен конкретно от този доставчик. Неоснователно също така в жалбата се твърди, че плащането по процесната фактура с основание „прехвърляне на средства“ доказва реалното извършване на доставката. Плащането е индикация за наличие на насрещна престация, но при липсата на други доказателства, удостоверяващи извършеното и доставеното срещу това плащане, то само по себе си доказва единствено, че е налице паричен поток.

За да възникне правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 и сл. от ЗДДС, то следва да бъдат изпълнени визираните в нормата на члр. 68 и 69 от ЗДДС предпоставки и най- вече да е доказано наличието на реално осъществени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В този смисъл е и тълкуването на чл. чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, дадено в практиката на СЕС. Съгласно т. 33 от решение на Съда на ЕС по дело C-285/11 правото на приспадане по принцип не може да се откаже, ако се установи, че доставките са реално осъществени и предметът им е използван впоследствие в извършваната от данъчно задълженото лице облагаема дейност. По силата на т. 31 и т. 32 от цитираното решение, преценката за наличие на условията за възникване на правото на данъчен кредит се извършва от националната юрисдикция, в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото. Данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване



на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност. Жалбоподателят не можа да обори извода на органа по приходите за липса на реално осъществена доставка по процесната фактура, издадена от „РОКЕТС УЪРК“ ЕООД, при което съдът приема за законосъобразно отказаното право на данъчен кредит по същата.

Относно установените с РА задължения по ЗКПО в размер на 3 181, 89 лв. и лихви за забава в размер на 1 251, 62 лв. за 2018г.; 2019г. и 2020г. съдът намира същите за правилно и законосъобразно установени. Предвид изложените по - горе аргументи, обосноваващи липсата на реално извършена доставка по фактурата, издадена от „РОКЕТС УЪРК“ ЕООД, липсата на доказателства, от които да е видно, че процесният софтуер се използва за икономическата дейност на жалбоподателя, то правилно решаващият орган е приел, че е налице хипотезата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО – разходи несвързани с дейността. В случая са начислени разходи за амортизации на несъществуващ актив, който няма как да носи икономическа изгода/печалба за дружеството. В тази връзка изцяло се споделят изводите на решаващия орган за законосъобразно преобразуване на счетоводния финансов резултат, като не са признати начислени амортизации посочени в намаление на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО. Законосъобразно ревизиращите са оставили в увеличение на счетоводния финансов резултат начислените амортизации, предвид факта, че са осчетоводени разходи за несъществуващ актив. Съгласно разпоредбата на чл. 77 от ЗКПО разходите отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината счетоводното им отчитане.

За 2020 г., освен с начислените амортизации счетоводният финансов резултат е коригиран в увеличение на основание чл. 26, ал. 6 от ЗКПО с 3 704,28 лв., осчетоводени по сметка 621 Разходи за лихви във връзка с изпълнително дело. Същото е образувано за невнесени КД за 2018 г. и ДДС по СД.

В жалбата не са изложени конкретни аргументи относно процесното увеличение, като съдът намира същото за правилно и законосъобразно. Съгласно ал. чл. 26, ал. 6 ЗКПО разходи за начислени глоби, конфискации, вкл. по чл. 307а от Наказателния кодекс /НК/, и други санкции за нарушаване на административни актове, лихвите за просрочие на публични държавни или общински задължения, не се признават за данъчни цели. На посоченото основание законосъобразно е извършено увеличението на счетоводния финансов резултат с горепосочената сума за лихви във връзка с образуваното изпълнително дело.

Съобразно изхода на делото в полза на ответника следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение, които съгласно чл. 161, ал. 1, изр. последно от ДОПК са в размер на минималното възнаграждение за един адвокат. Съгласно ал. 2 на посочената разпоредба при прекомерно възнаграждение за адвокат без оглед на действителната правна и фактическа сложност на делото съдът може да присъди по-нисък размер на разноските в тази им част, но не по-малко от минимално определения размер съобразно чл. 36 от Закона за адвокатурата, препращащ към текстовете на Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Съгласно решение от 23.11.2017 г. по съединени дела С 427/16 и С 428/16 на

СЕС, първи състав, съдът следва да прецени дали минималният размер на адвокатското възнаграждение по Наредбата отговаря на тези цели и критерии: фактическа и правна сложност на спора, достъп до правосъдие, качество на услугата, справедливост и необходимост загубилата страна да понесе поне значителна част от разноските на противната страна, направени за защита по делото.

С решение на Съда на ЕС от 25 януари 2024 г. по дело C-438/22 по преюдициално запитване, отправено от Софийски районен съд, е прието, че чл. 101, чл. 1 ДФЕС във връзка с чл. 4, § 3 ДЕС следва да се тълкува в смисъл, че ако се установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, противоречи на посочените разпоредби, националният съд е длъжен да откаже да я приложи. Посочените в наредбата размери на адвокатските възнаграждения могат да служат единствено като ориентир при определяне служебно на възнагражденията, но без да са обвързващи за съда. Следователно същите подлежат на преценка от съда с оглед вида на правния спор, съществуващия материален или нематериален интерес, фактическата и правна сложност на делото, видът и количеството на извършената работа.

Преюдициалното заключение на СЕС се ползва с тълкувателна сила, която е задължителна *erga omnes* и обвързва националния съд, отправил запитването.

В случая ответникът претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 598 лв., като от страна на жалбоподателя е направено възражение за прекомерност, поради което съдът следва да преценява размера на юрисконсултското възнаграждение с оглед тълкуванията, дадени в Решение на СЕС от 25.01.2024 г. по дело C-438/22.

Доколкото спорът не е такъв с правна сложност, както и предвид липсата на процесуална активност от страна на ответника, като такава в случая е проявена от страна на процесуалния представител на жалбоподателя, то на сочените основания и при своевременно направено възражение за прекомерност в полза на ответника следва да се присъдят разноски в размер на 500 лева – юрисконсултско възнаграждение.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд-София град, III отделение, 17 състав

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „МКД АГРО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р- 22220422004806-091-001/18.04.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт №П-22220423082204-003-001/02.05.2023 г., в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчен период м. 08.2018г. в размер на 42 182, 00 лв. и дължими лихви за забава в размер на 19 745,28 лв. както и в частта на установените задължения по ЗКПО в размер на 3 181, 89 лв. и дължими лихви за забава в размер на 1 251, 62 лв. за 2018г.; 2019г. и 2020г., потвърден в тази оспорена част с Решение № 977/13.07.2023г. на

директора на дирекция ОДОП София.

**ОСЪЖДА** „МКД АГРО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 500 лв. (петстотин лева).

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

**СЪДИЯ:**