

# РЕШЕНИЕ

№ 2045

гр. София, 17.01.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в**  
публично заседание на 15.10.2025 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **5097** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 -161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД, [населено място], [улица],[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22002222004624/18.10.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение №209/14.02.2024г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С.. В жалбата се излагат съображения, че обжалваният ревизионен акт /РА/ е нищожен, евентуално незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон и съществено нарушение на административнопроизводствените правила. По същество се иска от съда постановяването на съдебно решение, с което атакувания РА да бъде отменен. Претендират се направените по делото разноски.

Ответникът-Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“, чрез процесуалния си представител счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД, след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002222004624-020-001/12.09.2022г., издадена от А. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“, при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД, за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за периоди: от 01.07.2020г. до 31.07.2020г., от 01.09.2020г. до 30.09.2020г. и от 01.12.2020г. до 31.12.2020г. Като ревизиращ екип са определени А. Г.-ръководител ревизия и Т. П.-инспектор по приходите. Заповедта е връчена на електронен адрес на 24.01.2023г.

С Решение №Р-22002222004624-098-001/03.11.2022г. на директора на ТД на НАП С., е иззета преписката от А. М., като възлагащ орган и са възложени правомощията по възлагане на Д. Д.. Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със ЗВР №Р-22002222004624-020-002/01.12.2022г., издадена от Д. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“, при ТД на НАП С., като ревизиращият екип е същият А. Г.-ръководител ревизия и Т. П.. Със заповедта не е променен срока за извършване на ревизията до 18. 01.2023г., както и не е изменен и ревизираният период.

С Решение №Р-22002222004624-098-001/01.12.2022г. на Д. Д., в качеството ѝ на началник сектор при ТД на НАП С., е иззета преписката от А. Г., като ръководител на ревизията и са възложени тези правомощия на И. Л..

Със ЗВР №Р-22002222004624-020-003/01.12.2022г. издадена Д. Д. на длъжност началник сектор „Ревизии“, за ревизиращ екип са определени И. Л.-ръководител ревизия и Т. П.. Не е променен срока за извършване на ревизията до 18.01.2023г.

Със ЗВР №Р-22002222004624-020-004/22.03.2023г. срока на ревизията е продължен до 25.04.2023г., съответно със ЗВР №Р-22002222004624-020-005/24.04.2023г. е продължен срока до 23.05.2023г., а със ЗВР №Р-22002222004624-020-006/23.05.2023г. до 23.06.2023г., като всички ЗВР са издадени от Д. Д., началник сектор „Ревизии“.

За доказване на компетентността на органите възложили ревизията са представени Заповед №РД-01-128/18.02.2020г. и Заповед №РД-01-849/31.10.2022г. на директора на ТД на НАП С..

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад №Р-22002222004624-092-001/01.09.2023г., издаден от И. Л. и Т. П..

В срока по чл.117, ал.5, изр.2 от ДОПК, са постъпили писмени възражения.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № Р-22002222004624- 091-001/18.10.2023г., издаден от Д. Д., като орган възложил ревизията и И. Л.-ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 27.11.2023г.

С издадения РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит и са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 75639,42лв., както и са начислени лихви за забава в размер на 25 632,50лв., при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 25 958,47лв.

С жалба вх.№70-00-1830/11.12.2023г. е оспорен издадения РА по административен ред.

С Решение №209/14.02.2024г. на директора на Дирекция „ОДОП“, оспореният РА е потвърден. Решението е връчено на 18.03.2024г. на електронен адрес.

С жалба вх.№53-04-200/29.03.2024г., РА е оспорен и по съдебен ред.

Настоящото производство е образувано след като по административно дело №1679/2025г., Върховният административен съд на Република България-Осмо отделение, е отменил решение №27344/17.12.2024г., постановено по адм.дело №3669/2024г. на АССГ и върнал делото за ново разглеждане. Със своя съдебен акт ВАС приема, че обжалваното решение е неправилно, тъй като Ревизионен акт №Р-22002222004624/18.10.2023г. не е нищожен и е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 от ДОПК. Поради това е дал указание за разглеждане на спора по същество.

В случая се касае за повторна ревизия, тъй като с Решение №1360/26.08.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП“ е отменен РА №222141000524-091-001/04.05.2022г., като преписката е върната за възлагане на нова ревизия от друг ревизиращ екип.

С процесния РА е отказано е право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Ем Бг Солар“ ЕООД, „НН Диджитал“ ООД и „Грифин Хартс“ ООД. Основният предмет на дейност на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД, [населено място] е консултиране, поддръжка и разработване на хардуерни продукти. С цел събиране на доказателства и установяване на

обстоятелства от значение за данъчното облагане на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД, [населено място], са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения. Изискана е информация, подкрепена с конкретни доказателства, за вида и характера на предоставените услуги от „Ем Бг Солар“ ЕООД, „НН Диджитал“ ЕООД и „Грифин Хартс“ ООД, в какво се състоят конкретните дейности, които са извършили посочените дружества, както и доказателства какви точно действия са предприети по оказване на услугите, какъв е постигнатия резултат от тях, както и да се опишат функционалните изисквания и спецификации, на които да отговаря разработения от тях софтуерен продукт и как тези предоставени му услуги, са свързани с извършваната от „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД дейност.

В отговор на искането, са представени документи, описани в ревизионния доклад.

С цел събиране на доказателства от значение за определяне на данъчните задължения на жалбоподателя, на основание чл.45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците „НН Диджитал“ ЕООД и „Грифин Хартс“ ООД, и на клиентите им „Ърнст и Янг България“ ЕООД с[ЕИК], „Примабилд“ ООД с[ЕИК] и „А Дейта Про“ ЕООД с[ЕИК].

Исканията за извършване на насрещни проверки, както и констатациите на органите по приходите са описани в РД. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, приложени като доказателства по административната преписка.

На основание чл.57 от ДОПК, са изискани писмени обяснения от 10 физически лица, посочени от доставчиците като извършили услугите, предоставени на „Диджитал Интернешънъл“ ЕООД.

Писмени обяснения и документи са представени от лицата Н. А. Р., Б. Р. Г., Р. Б. Г., Д. П. Ж..

С Протокол №Р-22002222004624-П.-001/31.01.2023г. са присъединени представените при предходната ревизия документи.

Основания на ревизиращите органи за корекция на декларираните от дружеството резултати по ЗДДС са следните:

Отказано е право на приспадане на данъчен кредит в размер на 23788,00лв. за данъчен период м.07.2020г. по фактура №0...0137/28.07.2020г. с предмет „специализиран софтуерен продукт“, издадена от „Ем Бг Солар“ ЕООД. Представени са копия на процесната фактура, както и сключен договор от 21.07.2020г., с който на изпълнителя „Ем Бг Солар“ ЕООД е възложено да разработи в срок от 12 месеца специализиран софтуер-платформа за управление и балансиране на фотоволтаични централи с мощност до 30кВт, присъединени към електроразпределителната мрежа. Договорено е възнаграждение за изпълнителя /чл.3, ал.2/ в размер на 285456,00лв., като е предвидено плащане на три транша-50% или 142728,00лв. до седем дни след подписване на договора, 30% или 85636,80лв. до седем дни след предаване на разработката и подписване на протокол и 20% или 47576,00лв. в срок от седем дни след предаване на разработката и подписване на протокол. Към фактурата са приложени платежно нареждане от дата 31.07.2020 г. за плащане на доставчика по банков път на сумата 142728,00лв., както и писмени доказателства за осчетоводяване на фактурата от доставчика. В приложените писмени обяснения е записано, че „Ем Бг Солар“ ЕООД е с дългогодишен опит в сферата на управлението разработването и имплементирането на специализирани софтуерни и системни решения за управление на фотоволтаични централи. Дружеството разполага с екип от професионалисти в лицето на инж.М. Г., инж.С. Г. и техник Г. П., които притежават над 10 години професионален опит в изграждането на енергийни системи и специализират софтуерно управление и мониторинг на енергийни мрежи. Обяснено е че платформа за управление и балансиране на фотоволтаични централи с мощност до 30кВт, присъединени към електроразпределителната мрежа е по идеен проект на „Диджитал

Интернешънъл“ ЕООД, който се разработва. Като писмено доказателство е представено допълнително споразумение с което срокът на договора е продължен до 21.07.2022г. Управителя на „Диджитал Интернешънъл“ ЕООД е потвърдил, че към датата на проверката софтуерът не е придобит от дружеството жалбоподател, като процесната фактура следвало да се счита като такава за авансово плащане. С възражението срещу РД е представено и споразумение №2/21.07.2022г. за продължаване срока на договора до 21.07.2024г.

Ревизиращият екип е приел, че осчетоводяването на процесната фактура не кореспондира с дадените обяснения. На „Ем Бг Солар“ ЕООД е възложено да разработи софтуер, който ще стане собственост на ревизираното дружество. Посочил е, че фактурата е осчетоводена по сметка 602 „Разходи за външни услуги“, вместо по сметка, отчитаща разходи, формиращи себестойност на актив. Също така в самата фактура не било посочено, че е за авансово плащане и не било налице такова осчетоводяване. Заданието в договора било твърде общо и крайно недостатъчно, за да обоснове извод за реално развили се търговски отношения между контрагентите. Липсвали конкретни параметри, количествени и технически характеристики, не били уговорени гаранции за точно и качествено изпълнение на задълженията на изпълнителя. Не било ясно, на кой обект се намира фотоволтаичната централа, за която била предназначена платформата за управление и балансиране на фотоволтаични централи с мощност до 30кВт, присъединени към електроразпределителната мрежа. Срокът за изпълнение на доставката бил изтекъл, но софтуерният продукт не бил налице. В рамките на тригодишен период ревизираното дружество не било получило нищо от „Ем Бг Солар“ ЕООД и не било предявило претенции за връщане на направеното вече плащане. Също така било отбелязано, че възложените дейности на това дружество дублирали дейността на ревизирания субект.

Ревизиращият екип е отказал право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 65000,00лв. за данъчни периоди м.07.2020г. и м.12.2020г. по фактура №0...04 от 30.07.2020г. с предмет „по договор за разработка и консултация на софтуер“ и фактура №0...05 от 10.12.2020г. с предмет „извършена разработка на софтуер по договор“ издадени от „НН Диджитал“ ООД. В хода на ревизията е изпратено искането за представяне на документи и писмени обяснения връчено на електронен адрес: [електронна поща]. Бившият управител на дружеството Б. Г. е заявила, че е била управител на „НН Диджитал“ ООД до 28.07.2021г. и след тази дата няма достъп до документацията и няма право да представлява дружеството. В предходната ревизия от „НН Диджитал“ ООД са представени: оборотна ведомост за периода от м.07.2020г. до м.12.2020г.; копия на процесните фактури; извлечения от банкова сметка в „Банка ДСК“ АД; амортизационен план; сключен между страните рамков договор за консултантски услуги на 27.07.2019г., съгласно който на „НН Диджитал“ ООД е възложено да извърши консултации във връзка с разработката, документирането, тестването, валидизацията и други специфични дейности, свързани с разработката на конкретни софтуерни проекти, обслужване на клиенти и инфраструктурни проекти. Приложена е Таблица А от 30.07.2020г., в която се съдържат данни за лицата, извършили услугите: Б. Г., Н. Р. и Р. Г., както и описание на извършените дейности, отработеното време и часовата такса в евро. Вписаните в таблиците дейности се отнасят до разработка на специализиран софтуер за бетонов възел, разработка на софтуерна архитектура за ЕВТ-КФН (Евро проект-Комисия за Финансов Надзор), Б. (Българска Фондова Борса), ЦД (Централен Депозитар) осигуряване на решение за отдалечен достъп до работна среда, разработка на бизнес анализ за архитектура за ЕВТ-КФН, Б., ЦД, имплементация на решение за осигуряване на отдалечен достъп до работна среда.

Писмено е заявено, че по фактура №0...05 от 10.12.2020г. не е извършено плащане.

Във връзка със заявеното, че предоставените от „НН Диджитал“ ООД услуги са използвани за

последващи доставки от жалбоподателя към клиентите и „Ърнст и Янг България“ ЕООД, „Примабилд“ ООД и „А Дейта Про“ ООД е установено:

Между „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД и „Примабилд“ ООД е сключен Договор №BG16RFOP002-3.004-0110-C01/Su-03 от 26.05.2020г. по Проект BG16RFOP002-3.004-0110-C01, финансиран от Оперативна програма „Иновации и конкурентна способност“, съфинансирана от Европейския съюз, чрез Европейски фонд за регионално развитие. Същият е представен по преписката, заедно със съответните приложения към него: оферта, валидна до 18.06.2020г. и с краен срок за изпълнение на предмета на заданието 29.07.2020г., техническо и ценово предложение. Договорена е цена за разработката на специализиран софтуер за бетонов възел от 378940,00лв., без вкл. ДДС. Изпълнението на поръчката за разработения софтуер, заедно със „сорс“ код с възможност за надграждане на софтуера, е предадено от „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД и прието от бенефициента по проекта „Примабилд“ ООД с приемо-предавателен протокол от 26.06.2020г.

Въз основа на договора и приемо-предавателния протокол „Примабилд“ ООД е заплатило на ревизираното дружество изцяло стойността на издадената от последното фактура №0..018/01.07.2020 г. по банков път на 30.07.2020г.

От „НН Диджитал“ ООД е издадена процесната №0...04/30.07.2020г. на стойност 260 000,00лв. и ДДС 52 000,00лв. с „разработка и консултация на софтуер“, с получател ревизираното дружество. Твърди се, че с фактурата е документирана доставката именно на специализиран софтуер за бетонов възел. Съгласно таблица А от 30.07.2020г. софтуерът е разработен от Б. Г. съдружник и управител на „НН Диджитал“ ООД, която е отработила 150 часа при часова такса 200,00евро /30000,00евро/.

Установено е също, че „НН ДИДЖИТАЛ“ ООД е получател по фактура №0...026/07.07.2020г. на стойност 260000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 52000,00лв., издадена от „САВЕИ“ ЕООД,[ЕИК], също с предмет разработка на софтуер.

Последното дружество от своя страна декларира покупки от „ПРИМАБИЛД“ ООД /клиент на ревизираното дружество/ по фактура №0...8894/31.07.2020г. и фактура №0...8897/31.07.2020г. и двете с предмет на доставка „услуга“ и начислен ДДС в общ размер на 52000,00лв.

От Б. Г. са изискани писмени обяснения. Същата е потвърдила извършването на дейностите възложени от „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД. Работила е по няколко проекта. Разпределяла е задачите между екипа на „НН Диджитал“ ЕООД, участвала е и при изработване на софтуер и софтуерна архитектура, отчитала е работата към клиентите, изготвяла е справки за изработените часове от всеки програмист по задания на конкретен клиент. Предвид изминалото време не може конкретно да си спомни спецификата на задачите и отработени часове. Текущите задачи са възлагани от управителя на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД, след което ги е разпределяла между служителите на „НН Диджитал“ ЕООД, съобразно техния опит в определена дейност, натовареността с други задачи, както и собствената ѝ натовареност във връзка с управлението на дружеството. Разработките по проектите, възложени от ревизираното дружество, като финален вариант, заедно със „source“ кода, са предавани чрез онлайн платформи, обикновено на етапи, след тестване, отстраняване на технически проблеми и др., които могат да възникнат при работа с крайния софтуерен продукт. Ревизиращите органите са отбелязали, че „НН Диджитал“ ЕООД е притежавало /съгласно представения амортизационен план,/ два компютъра „MACBOOK PRO 13“, които са въведени в експлоатация едва на 31.01.2020г. Прието че при подписване на рамковия договор с ревизираното дружество на 27.07.2019г., „НН Диджитал“ ЕООД не е било технически обезпечено, за да извърши възложените му дейности.

При насрещната проверка на „Ernst & Y. Bulgaria“ Ltd е установено, че между

Европейската комисия и „Ernst & Y. Bulgaria S. Busines Service“, Ф. е сключен договор за разработване на система за единна входна точка на Комисия за финансов надзор, Българска фондова борса и Централен депозитар. Ф. дружество наема като подизпълнител по договора „Ърнст И Янг България“ ЕООД. Последното от своя страна възлага на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД, фаза три от договора, която е свързана с разработки и софтуерни решения, в които ревизираното дружество е лидер на пазара. Списъкът с изброяване на лицата, работещи по проекта, се намира в приложение 4 към договора. От страна на ревизираното дружество са участвали експертите Н. А., Б. Б. и С. И.. Представени са три протокола от проведени работни срещи между представители на „Ърнст и Янг България“ ЕООД и на жалбоподателя и приемо-предавателен протокол от 28.02.2020г. за окончателно предаване на извършените от ревизираното дружество дейности на „Ърнст и Янг България“ ЕООД.

Издадена е фактура №0...14 от 23.12.2019г. на стойност 98573,83лв. и ДДС в размер на 19714,77лв. с предмет доставка 1 и 2 по договор за разработка на софтуерна архитектура по проект за единна входна точка и фактура №0...16 от 08.05.2020г. на стойност 135539,00лв. и ДДС в размер на 27107,80лв. с предмет финално плащане по договор за разработка на софтуерна архитектура. Плащането е извършено по банков път през 2020г. на две части.

В списъка с лицата, работещи по проекта, възложен от „Ърнст и Янг България“ ЕООД са включени три лица, но пред ревизиращия екип е обяснено, че предоставеният софтуер е разработен само от един служител в „НН Диджитал“ ООД Н. Р. и управителя Б. Г.. Съгласно представената таблица А от 30.07.2020г., софтуерната архитектура е разработена от Б. Г., която е отработила 100 часа при часова такса 200,00евро /20000,00евро/, а бизнес анализът е извършен от Н. Р.- отработила 280 часа при часова такса 200,00евро /42 000,00евро/. В хода на ревизията Н. Р. е дала писмени обяснения, че е участвала в изработването на архитектурата на вече предложено решение на имплантиране на нова платформа на съществуващите софтуерни системи. Приемо-предавателният протокол за окончателно предаване на извършените от ревизираното дружество услуги за възложителя „Ърнст и Янг България“ ЕООД е подписан на 28.02.2020г., а соченото за подизпълнител „НН Диджитал“ ООД издава фактури в които неясно е описан предмета на доставката с получател „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД през м.07.2020г. и м.12.2020г.

От последващия получател на услугата „А Дейта Про“ ООД е обяснено, че е имало договорни отношения с „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД от началото на 2020г., когато е идентифицирана нуждата от външно подкрепа, поради напуснали служители от техническия отдел. Необходимостта от външна помощ е била належаща и поради настъпилата пандемия от Ковид 19, когато е трябвало в кратки срокове да се премине към дистанционен модел на работа. Поради краткото време, за което е трябвало да бъде осигурено това и поради липсата на достатъчно служители в техническия екип на компанията, се е наложило да се ползват услугите на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД и с последното на 25.02.2020г. е сключен договор за техническа поддръжка. Първата заявка по сключения договор е била за предоставяне на технически услуги, свързани с подпомагане на наличния технически екип на „А Дейта Про“ ООД по осигуряване на дистанционен достъп до всички работни платформи. На ежедневна база са извършвани редица фактически действия в екип и от двете страни, които са довели до успешно изпълнение на поставената задача. В резултат на съвместната работа на екипите била

извършена миграция на до 500 потребителя от локална инфраструктура към облачна такава. На всички служители на „А Дейта Про“ ООД, за които било невъзможно да бъдат в облачна среда /например счетоводството/, били изградени локални работни станции с отдалечен достъп /Remote Desktop Protocol/. Изградена била структура за IP телефония, позволяваща стационарните телефони да бъдат използвани в работна среда тип домашен офис, комуникационна система за прехвърляне на всички служители на компанията в домашен офис, както и необходимата поддръжка и помощ за всяко работно място. Друга част от извършените от „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД дейности се състояла в съдействие за реакция при настъпил масиран токов удар и последвали неизправности в локалната инфраструктура /UPS, сървърни конфигурации, видеонаблюдение, телефонна централа, свързаност до дейта център/ в офиса на компанията. Контактът при изпълнение на дейностите от външния екип е осъществяван през т.нар. „one point of contact“, или през едно лице. В случая това е била Б. Г.. На нея са поставяни ежедневните задачи и от нея се е получавала обратна връзка за изпълнението. Работата е извършвана в динамична среда, за кратки срокове и приемането на всяка отделна дейност/етап ставало незабавно след изпълнение. Ревизираното дружество е издало на „А Дейта Про“ ООД фактура №0... 15/25.03.2020г. на стойност 9730,00лв. и ДДС в размер на 1946,00лв. с предмет „съппорт за дистанционен достъп и осигуряване на сигурност“ и фактура №0... 17/04.06.2020г. на стойност 35960.00лв. и ДДС в размер на 7192,00лв. с предмет „по договор за техническа поддръжка“. Твърди се, че услугите са извършени от служители на подизпълнителя „НН Диджитал“ ООД. Съгласно таблица А от 30.07.2020г. Б. Г. е отработила 80 часа при часова такса 200,00евро /16 000,00евро/, а Р. Г. е отработил 166часа при часова такса 200,00евро /24 900,00 евро/. В хода на ревизията Р. Г. е дал писмени обяснения, че е участвал в различни задачи по въвеждане на изображения и унифициране на снимков и текстов материал съобразно изработена от софтуерния архитект матрица, включването им в базата данни, както и други задачи. Заданията са били във връзка с изпълнение на поръчки от различни клиенти на „НН Диджитал“ ООД, като ежедневните задачи са давани от управителя и отчитането на свършената работата пред него е ставало устно, чрез презентация на изработеното и предоставяне на справка колко време като часове е отнело. Изпълнявал е различни задачи свързани изцяло със софтуерна разработка, като създаване на бази данни, задачи свързани с имплементиране на различни модули и т.н. В това число е участвал в „devops“ процеси, мониториране и тестване на различен тип софтуер и др. Органите по приходите са установили липса на конкретика на възложените дейности от жалбоподателя и какъв е резултатът от изпълненото от доставчиците, както и разминаване между датите на предоставяне на услугите на клиентите на ревизираното дружество и отчитането на свършената работа от „НН Диджитал“ ООД /30.07.2020г./ и съответно фактурирането на жалбоподателя.

С РА, ревизорият екип е отказал право на приспадане на данъчен кредит в размер на 11000,00лв. за период м.12.2020г. по фактура №0...072 от 17.12.2020г., издадена от „Грифин Хартс“ ООД. Фактурата е с предмет „извършена разработка на софтуер по договор“. С Протокол за извършена насрещна проверка Ж1-22221423121076-П73-1/31.08.2023г. на ТД на НАП С. е установено, че в отговор на връченото му искане за представяне на документи „Грифин Хартс“ ООД е представил сключен между страните рамков договор за консултантски услуги на 16.08.2019г., с който на „Грифин Хартс“ ООД е възложено да извърши консултации във връзка с разработката, документирането,

тестването, валидизацията и други специфични дейности, свързани с разработката на конкретни софтуерни проекти, обслужване на клиенти и инфраструктурни проекти. Приложена е Таблица А от 17.12.2020г., в която се съдържат данни за лицата, извършили услугите, описание на дейността, отработено време, часова такса в евро. Вписаните в таблицата дейности се отнасят до управление на проекти, разработка на софтуер, дигитален дизайн, анализ на бизнеса. Писмено е обяснено от управителя на „Грифин Хартс“ ООД, че възлагането на „тасковете“ е извършвано главно по телефон и работата е осъществявана чрез отдалечен достъп до сървър или компютър на клиента. Поради това, не са подписвани и приемо-предавателни протоколи. Калкулирането на цената на услугите е на база часове работа. За всеки специалист е уговорено фиксирано почасово възнаграждение съобразно квалификацията и опита му в сферата. В. и обема на предоставените услуги, които са свързани с ежедневна техническа поддръжка на сървърите на клиента или на негови партньори /клиенти/, зависят от конкретната нужда в деня. Обобщението на обема работа е в таблицата към договора, съобразно която са посочени часовете на всеки служител и часовата ставка, като е калкулирана общата сума. Данни за профилите, от които са „ъплоудвани“ доставки са Basecamp, MS, Teams, Z., Gitlab. Данни и хронология на въплоудвани файлове не могат да бъдат предоставени, тъй като платформите, през които са осъществявали дейността или не предлагат подобна функционалност или при някой от тях акаунтите, през които са използвани не са активни или са сменени. В предходната ревизия е обяснено, че по задачите, по които са работили служители на „Грифин Хартс“ ООД са от различен тип и са задавани конкретно от „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД. В повечето случаи това са конкретни задачи, които са ясно дефинирани при самото им задаване, като например за разработка на база данни с определени характеристики и вградена логика, изграждане на интерфейс, който да има определени функционалности и т.н. Разработени са „на парче“. Не е работено по определен цялостен проект, а по конкретни мини задачи. Доставките са били графични материали и „сорс“ код. За приложените „принт скрийн“ файлове органите по приходите са отбелязали, че не може да се определи по какъв повод и с кого е извършена кореспонденцията и кой е фактическият поръчител и получател на услугата.

При анализ на представената от „Грифин Хартс“ ООД обратна ведомост, ревизиращият екип е установил, че дружеството не разполага с дълготрайни активи. Посочените за извършители на услугите физически лица в приложената таблица от 17.12.2020г., при ревизията не са представили документи и писмени обяснения.

Анализирайки всички писмени доказателства, ревизиращите органи са формирали извод за наличие на документално оформени сделки, които фактически не са реализирани между страните. Прието, че от страна на ревизираното дружество и доставчиците му са дадени твърде общи обяснения, без ясна конкретика, а в съставените документи липсват качествени и количествени показатели на възложените услуги. Прието е, че ревизираното дружество е участник в измама като данъчно задължено лице, което приспада ДДС, посочен във фактура, за която знае или би трябвало да знае, че е изготвена неправомерно.

На основание чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1 от ЗДДС на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

Жалбоподателят счита, че констатациите на органите по приходите са необосновани и недоказани, в резултат от неправилно възприета фактическа обстановка и

пренебрегване на представените доказателства. Ето защо, е оспорил РА по административен ред, с подробно изложени в жалбата аргументи.

Решаващият орган е споделил констатациите и изводите на ревизиращите и оставил жалбата срещу РА без уважение, като неоснователна. Същият е приел, че представените в двете ревизионни производства документи-фактури, рамкови договори, таблици за извършени услуги и счетоводни справки, не са достатъчни да обосноват изпълнение на услуги по разработка на софтуер в т.ч. и специализиран.

При обжалването на РА по административен ред, по отношение двете фактури издадени „Голф Клуб“ ЕООД, относно непризнаването на право на приспадане на данъчен кредит в размер на 866,66лв. по две фактури, решаващият орган е счел, че не е налице оспорване на констатациите на органите по приходите за липса на предпоставките за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури, а претенция е че не се дължи определеният данък тъй като същият вече е преведен-платен по сметка на ТД на НАП С.. Прието е че сума в размер на 866,66лв. действително е преведена по сметка на ТД на НАП С., но същата е разпределена за погасяване на неплатени деклариращи задължения за ДДС за м. 05.2020г. и за здравноосигурителни вноски по реда на Закона за здравното осигуряване /330/ за м.09.2021г., поради което и установеното задължение на тази сума с РА е определено правилно по размер.

В хода на съдебното производство са събрани писмените доказателства, представени с административната преписка и от страните, допуснато е изслушването на съдебно-счетоводна експертиза и компютърно-техническа експертиза, заключенията на вещите лица по които, съдът кредитира като компетентни и обосновани, неоспорени от страните. Заключение на вещите лица, съдът ще коментира при обосноваване на правните си изводи.

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Оспореният Ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите-чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 от ДОПК вр. чл.11, ал.1, т.1 и ал. 3 от ДОПК.

РА, РД и ЗВР са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис, за което са представени доказателства-разпечатки на хартиен носител за проверка на електронните подписи. При издаването на същите актове е спазена и изискващата се писмена форма и съдържание, предвидени съответно за ЗВР по чл.113, ал.2 ДОПК, за РД по чл.117, ал.2 ДОПК и за РА-по чл.120, ал.2 ДОПК, в това число, в мотивите на РА е посочено, че се потвърждават мотивите на РД и съставляват неразделна част от РА.

По спазването на процесуалните правила съдът констатира, че в хода на ревизионното производство на ревизираното лице са връчвани актовете на органите по приходите– всички ЗВР, РД и РА, както и искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ като жалбоподателят е имал възможността да се запознае с тях, да представи доказателства и съответно да подаде жалба.

Предвид изложеното, и в съответствие с постановеното решение по административно дело №1679/2025г. на Върховният административен съд на Република България, съдът не констатира основание, водещо до нищожност на РА или недопустимост на ревизионното производство на основания, за които съдът следи служебно.

### **По материалната законосъобразност на РА, съдът приема следното:**

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури с предмет услуги или е осъществено формално документиране, зад което не стоят реално извършени доставки на услуги от „НН Диджитал“ ООД, „Грифин Хартс“ ООД и „Ем Бг Солар“ ЕООД. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги, до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка - за физическото им наличие при ревизираното лице. В настоящия казус юридическите факти, които пораждат изискуемост на данъка и възникване на правото на приспадане, са доставянето и получаването на услугата между страните по пряката доставка.

Съгласно чл.154, ал.1 ГПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК доказателствената тежест за установяването им, е на ревизираното лице - получател по доставките, което твърди, че са изпълнени условията за признаване на правото на данъчен кредит.

Съгласно разпоредбите на ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит задължително е предпоставено от наличието на реално извършени доставки на стоки или услуги. В конкретния случай приложимата разпоредба е тази по чл.68 ЗДДС, съгласно която Данъчен кредит по смисъла на чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС е сумата на данъка която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, а по силата на чл.68, ал.2 това право възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

Наличието на реална облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данък върху добавената стойност. Поради това не може да бъде игнорирано доказването ѝ при преценката за наличие на право на приспадане на данъчен кредит.

Съгласно чл.68, ал.1, т.1 от ЗДДС, за признаване на право на приспадане на данъчен кредит по издадените на получателя фактури, следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки.

Изискването за наличие на реална доставка не е допълнително въведена формалност, а е предпоставка за възникване на данъчното събитие, като условие за дължимост на ДДС и съответно за упражняване на правото на приспадане на платения данък.

Понятието „доставка“ е легално дефинирано в чл.14 и чл.24 от Директива 2006/112/ЕО, което е транспонирано в чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 от ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга.

Когато се касае за доставка на услуги е необходимо да се установят фактите и обстоятелствата, чрез които да се обективира реалното предоставяне на същите, а именно - договарянето между страните, основанията за сключване на договорите, икономическата изгода, знанието на определени факти, включително и относно техническия, кадрови и технологичен потенциал на изпълнителите да осъществят съответните дейности, с гаранциите за дължимата при изпълнението грижа.

Не на последно място е необходимо установяване на доказателства за престирането на договорения резултат, а именно за предаването и заплащането.

Съдът не споделя изводите на решаващия орган, за обща формулировка на представените рамкови договори за консултантски услуги, сключени с „НН Диджитал“ ООД и „Грифин Хартс“ ООД, както и че в тях не са посочени конкретни срокове на изпълнение и параметрите на конкретно задание.

Така формулирани договорите описват вида на услугите, като цената е съобразена с положения труд и с единичната ставка за труда. Параметрите на работата, която ще се извърши и техническите изисквания към услугата са заложи в договорите в най-общ вид, но така определен, предметът е приет от двете страни по договорите и не се оспорва от тях. Предвид съвременните видове комуникации между страните не може да се приеме, че само и единствено чрез записване в договора може ясно да се формулира какво трябва да се изработи и какво трябва да се получи като услуга. Видът на софтуера, който ще се изработва е постоянноменящ се процес, който след поэтапно тестване от страните, се влага и инсталира. Самата настройка на софтуера продължава едновременно с разработката му и не е възможно да се предвиди и запише в договор твърде подробно и конкретно, как, от кого и колко време ще продължи тестовия срок. Периодичната отчетност за извършената работа съдът приема, че е постоянно възможна, предвид съществуващата онлайн комуникация, като в този случай писмени периодични отчети в този вид услуги за извършената работа не са нито задължителни, нито необходими. Съдът споделя изложеното в обясненията от управителя на „Грифин Хартс“ ООД, че възлагането на „таσκοвете“ може да бъде извършвано по телефон и осъществяването на задачите може да се извършва чрез отдалечен достъп до сървър или компютър на клиента и данните да са достъпни от профилите, от които са „ъплоудвани“ доставки: Basecamp, MS, Teams, Z., Gitlab.

Видно от заключението на назначената по делото компютърна експертиза, това твърдение се подкрепя. Вещото лице сочи, че при извършената проверка, се установява, че са налице следи от програмен код, структура на работа и качване на данни в акаунта за разработки в платформа за работна среда „Gitlab“. Вещото лице установява още, че поради изминало време от 4 до 5 години, от същинската работа по процесните задачи, акаунта в Basecamp не е съхранен и не може да бъде изследвана работата, качена в него. Макар, да е невъзможно да се установи съдържанието на проведените срещи в MS Teams, Z. и да се удостовери, дали те са свързани със задачи, които са обект на заключението, съдът приема, че с помощта на такива срещи в интернет пространството е напълно възможно и резонно между страните по договорите да е осъществявана комуникация относно изпълнението на работата.

Административният орган твърди, че дружествата „НН Диджитал“ ООД, „Грифин Хартс“ ООД и „Ем Бг Солар“ ЕООД не разполагат с необходимата техническа, технологична и кадрова обезпеченост, което не се споделя от съда. Вещото лице от компютърната експертиза анализира представените дипломи за завършено образование, трудови книжки и референции на специалистите, работили по задачите и сочи, че същите имат компетенция, специалност и притежават необходимата квалификация да извършват процесните работи в софтуерното програмиране и разработка на проекти от тази сфера. В заключението се дава отговор, че при извършената проверка в платформа „Gitlab“ и в документацията за архитектура на проекта за КФН и Б., са налице данни и файлове за разработка на архитектура и бизнес анализ, в това число и разписана структура за осигуряване на решение за отдалечен достъп до работна среда и имплементацията му при клиент, чрез интерфейсен модул.

Имайки предвид в цялост събраните доказателства, съдът приема, че доставчиците са разполагали с необходимите за осъществяване на спорните доставки персонал, техника и материали, което води до извод, че процесните доставчици са извършили доставките, посочени в издадените от тях фактури.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 ЗДДС, следва да е изпълнено някое от условията, посочени в чл.71 ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка/услуга по смисъла на чл. 6/9, ал. 1 от ЗДДС и едва след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл. 71 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл.71, т.1 ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило следните условия: притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и 115, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател.

В случая е безспорно доказано наличието на предпоставката по чл.71, т.1 ЗДДС-притежаването на данъчни документи-фактури, издадени от прекия доставчик.

Видно от заключението на назначената счетоводна експертиза, фактурите, издадени от процесните доставчици, са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя. По същите е извършвано плащане, като за част от задълженията са налични споразумения за отсрочване или разсрочване на задълженията, неоспорени по делото. Положителен е отговорът на ВЛ по отношение на редовността на счетоводството на жалбоподателя. ССЧЕ безспорно установява, че счетоводството на жалбоподателя е организирано и водено в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Позитивен е и отговорът в заключението на ССЧЕ и по отношение на плащанията по процесните фактури, както и на начисления във връзка с тях данък. В тази връзка, конкретно за всеки от процесните доставчици, ВЛ установява, че издадените от тях фактури към жалбоподателя са във времеви период, когато доставчиците са били регистрирани по ЗДДС лица.

Видно от представените в хода на настоящото производство справки декларации по ЗДДС на „НН Диджитал“ ЕООД и „Грифин хартс“ ООД, надлежно заведени в НАП, както и от дневниците им за продажби и извлечение от партидите им в електронния сайт на НАП, същите са заплатили ДДС по процесните фактури.

Съдът не споделя становището на ревизиращия екип, че процесните фактури, издадени от доставчиците, не съдържат всички изискуеми според чл.114, ал.1 от ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО реквизити. Този извод на съда се подкрепя и от заключението на счетоводната експертиза. Независимо от това че фактурите не съдържат информация по чл.114, ал.1, т.9 и т.11, съдът приема че услугите са разнообразни и стойността им се формира на база часова ставка за лицето, което е извършило услугата и са съобразени с представените приложения, в които са описани отработените часове, удостоверяващи количество и цена на конкретната услуга и тези приложения в достатъчна степен, конкретизират на услугите. Съдът счита, че непълнотите на фактурите с предмет-„съгласно договор“ е преодоляна чрез представените съпътстващи документи.

При преценка относно реалността на извършените доставки, съдът съобрази и заключението на СТЕ, което намира за добросъвестно и компетенто. В изпълнение на поставената задача, вещото лице е установило, че документи за самата архитектура и бизнес анализ на проекта, поръчан от ревизираното лице на подизпълнителя „НН Диджитал“ ЕООД в изпълнение на задължението на „Диджимарк интернешънъл“ ООД към клиента ERNST & Y. BULGARIA EOOD, са налични в проверената платформа GitLab. Според същото, налични са и разработените структури за работа чрез отдалечен достъп

до работна среда и имплементирането му при клиент (в случая „А дейта прои ООД), както и е налична информация за осигурена демонстрация във виртуална среда за разработения софтуер за бетонов възел (за клиента „Примабилд“ ЕООД). Всичко това опровергава извода на ревизиращия екип за невъзможност да се индивидуализират задачите, респективно - че резултатът на поръчаните услуги не е наличен при ревизираното лице. Напротив, вещите лица и по двете експертизи са успели да установят кои данни за коя от последващите доставки са ползвани.

Във връзка с непризнатия размер на данъчен кредит по издадените от доставчика „НН Диджитал“ ЕООД, фактури, съдът не споделя изводите в оспорения РА, че не са налице достатъчно доказателства относно това каква част от договорите на РЛ с „Примабилд“ ООД, ERNST & Y. BULGARIA EOOD и „А Дейта Про“ ЕООД са извършени от подизпълнителя. Видно представените по делото приемо-предавателни протоколи за отработени часове на ИТ специалисти на подизпълнителите, са посочени часове работа на всеки техен служител по всеки проект. Видно от представеното споразумение с ERNST & Y. BULGARIA EOOD , същото е сключено във връзка със Споразумение за развитие на система за единен вход в България между Европейската комисия, Службата за структурна реформа и ERNST & Y. BULGARIA EOOD. С подписаното споразумение между ревизираното дружество и ERNST & Y. BULGARIA EOOD последното е възложило на дружеството като подизпълнител дейности по проекта, описани в Анекс 1-С Обхват на работата.

Видно от показанията на разпитаната свидетелка Н. Р., за изпълнението на този проект са ползвани нейните услуги, както и тези на Б. Г. . Същата подробно описва извършваните дейности, тяхната последователност и продължителност, както и необходимата компетентност за изпълнението им.

В подобен смисъл са и показанията на свидетеля В. Ш. досежно извършваната специфична работа от служителя „Р.“ във връзка с изнасянето в хоум офис на служители, изграждане на централизирана „сървър-клиент“ инфраструктура, позволяваща непрекъсваем режим на работния процес , осигуряване на възможност за отдалечена работа на всички служители на клиента, вкл. за осигуряване на достъп до всички платформи, създаване и въвеждане на решение за управление на сигурността при режим „домашен офис“, осигуряване на софтуерно решение за използване на IP телефония за работа от дома, използвайки материалната база на „А ДЕЙТА ПРО“ ООД, или работейки дистанционно.

Относно непризнатия размер на данъчен кредит по издадената от доставчика „Грифин Хартс“ ООД, ЕИК[ЕИК], ф-ра №72/17,12.2020 г.:

Фактурата е издадена въз основа на аналогичен по съдържанието му рамков договор за консултантски услуги от 16.08.2019 г. като коментирания по-горе с „НН Диджитал“ ЕООД. По подобен начин са отчетени и изпълнените услуги от ползваните служители – имена, брой часове, видове дейност, часова ставка, въз основа на което е формирана дължимата цена на предоставените услуги по фактурата.

По отношение на спорната фактура издадена от „Ем Бг Солар“ ЕООД :

Съдът приема, че фактура за авансово плащане се издава след като е получен аванс, т.е. преди реалното предоставяне на стоките или услугите и същата отразява платения аванс. Същата съдържа основната информация, като процесната фактура има тези реквизити. Когато окончателно се предоставят стоките или услугите, се издава окончателна фактура. В нея се отразяват авансовите плащания, за да се направи

корекция по общата дължима сума. Фактурата за авансово плащане се записва в счетоводството на продавача и купувача, като авансово плащане, отразявайки задължението за доставка или услуга. При окончателното предоставяне на услугата съдът намира, че счетоводно е възможно едновременно с окончателната фактурата да се извърши счетоводна корекция за съответното осчетоводяване на фактурата като такава за авансово плащане, която корекция няма да доведе до нередовност на счетоводството. Отделно от изложеното установеният с чл.25, ал. 2 ЗДДС принцип е за единство на доставката и на данъчното събитие. Данъчното събитие възниква на датата на прехвърляне на правата на разпореждане със стоката като собственик, респ. на датата на извършване на услугата. Изключения от правилото се съдържат в ал.3 и ал.4 на чл.25 ЗДДС, а уредбата на квази данъчното събитие при авансово плащане е уредено в чл.25, ал.7 ЗДДС. С възникването на данъчното събитие се обвързва настъпването на изискуемостта на данъка за облагаемите доставки /чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС/. В представения по делото договор от дата 21.07.2020г. е уговорено поетапно изпълнение за срок от 12 месеца. За доставките с поетапно изпълнение завършването на всеки етап е отделна доставка, данъчното събитие за която възниква на датата на изпълнение на съответния етап /вж. чл. 25, ал.4, изр.2 ЗДДС/, поради което и съдът счита, че фактурата е осчетоводена съобразно прието от страните в договора. В тази връзка, съдът споделя доводите на жалбоподателя, че когато става въпрос за услуги, които се оказват в дълъг период от време и съобразно договора с „ЕМ БГСОЛАР“ ЕООД, те следва да доведат до конкретен резултат, с посочени и ясно дефинирани параметри, но не е необходимо практически / няма и законодателно изискване/ тези параметри да се описват във фактурата.

Въз основа на съвкупния анализ на събраните в хода на ревизията и съдебното производство доказателства се налага извод, че процесните фактури документират действително осъществени доставки на услуги. Съгласно Решение на СЕС по дело С-18/13, за да се откаже признаване на правото на приспадане, е необходимо установените обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите, да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама.“ В този смисъл е и Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, според което „не се допуска национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател“.

В конкретния случай, органите по приходите обосновават наличието за данъчна измама. От съдебната практика, следва, че на данъчнозадълженото лице може да бъде отказано да се признае правото на приспадане само ако след глобална преценка на всички

доказателства и фактически обстоятелства по делото, извършена в съответствие с установените в националното право правила за доказване, се установи, че това лице е извършило измама с ДДС или е знаело, или е трябвало да знае, че сделката, която използва като основание за приспадане, е част от такава измама. Правото на приспадане може да бъде отказано само когато тези факти са установени надлежно, а не с предположения (в този смисъл решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C 281/20. Д. орган трябва, от една страна, да определи точно елементите на фактическия състав на измамата и да докаже измамните действия, и от друга страна, да докаже, че данъчнозадълженото лице е участвало активно в тази измама или че е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава това право, е част от посочената измама. При все това, доказването на наличието на измама и на участието на данъчнозадълженото лице в нея не означава непременно да се идентифицират всички участници, участвали в тази измама, както и съответните им действия.

Всъщност в ревизионния акт и доклада към него не се съдържат обективните данни, въз основа на които органите по приходите са могли изобщо да формират изводи за наличието на данъчна измама.

Не се съдържат установявания, от които настоящата съдебна инстанция би могла да направи обоснован извод, че сделката е част от данъчна измама и че ревизираното лице е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама.

В процесния случай данъчната администрация не е установила, че търговското дружество е участвало в измама с ДДС и е знаело, или е трябвало да знае, че процесните сделки са част от такава измама.

Изрично в определение на Съда на Европейския съюз от 15 юли 2021 г., по дело C-123/14 се приема, че разпоредбите на Директива 2006/112, които се отнасят до правото на приспадане на ДДС, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на държава-членка да приеме, че няма извършена доставка на стоки, като последица от което е налице пречка купувачът да приспадне платения при покупката ДДС, по съображение че купувачът не е доказал нито произхода на съответните стоки, нито това, че доставчикът му ги е притежавал, въпреки че тази администрация не установява, че купувачът е участвал в измама с ДДС и е знаел или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от такава измама.

От събраните по делото доказателства се установява реалността на доставките по процесните фактури.

Настоящата съдебна инстанция е обвързана с разбирането, че когато изводите на съда за липсата на реални доставки се основават на липсата на кадрови и материален ресурс, могат да послужат като основание за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит само, когато от органите по приходите е установено, че ревизираното дружество като получател по фактурите е знаело или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС.

Подобни обективни данни за това обстоятелство не са установени от органите по приходите.

В тази връзка следва да се съобрази и практиката на Съда на Европейския съюз, съобразно която чл. 167, чл. 168, б. а, чл. 178, б. а и чл. 273 от директива 2006/112, във връзка с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която лишава данъчнозадълженото лице от правото на приспадане на платения по получени доставки

ДДС единствено с това, че дадена облагаема търговска сделка се счита за привидна и нищожна съгласно разпоредбите на националното гражданско право без да е необходимо да се установява, че са налице обстоятелства, които от гледна точка на правото на съюза позволяват тази сделка да се квалифицира като привидна или когато сделката е действително извършена, че тя е осъществена с цел измама с ДДС или с цел злоупотреба.

Съдът съобразява също така практиката на Съда на Европейския съюз, съгласно която нарушението на национални норми, уреждащи разглежданите доставки на услуги от данъчно задълженото лице или от друг стопански субект по веригата от доставки, само по себе си не представлява доказателство, че данъчнозадълженото лице е извършило измама с ДДС или е участвало в такава измама.

След като фактурите, издадени от посочените по-горе доставчици, документират действително осъществени стопански операции, неоснователно не са признати за целите на данъчното облагане, отразените въз основа на тях счетоводни разходи.

За пълнота на изложението, без това да се отразява на крайния извод на съда, по отношение на възражението, че в оспорения РА неоснователно е включена и сумата на ДДС по фактури № 20000001572/21.07.2020 г. и № 20000001573/21.07.2020 г., издадени от „Голф клуб“ ЕООД в общ размер от 866,66 лв., съдът намира следното:

Обратно на твърдението на жалбоподателя, предходният РА е отменен в частта относно задълженията по ДДС за данъчен период м.юли 2020г. / вж. л.29 гръб/. Ето защо, правилно процесните фактури са били обект на повторната ревизия.

В заключение, съдът намира, че оспореният РА е незаконосъобразен и следва да бъде отменен като такъв.

Предвид изхода на делото, следва да бъде уважено искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съгласно представените списък и доказателства за реалното им извършване, в размер общо на 1334,00 (хиляда триста тридесет и четири) лева.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161 ДОПК, Административен съд София - град, първо отделение, 18-ти състав

#### РЕШИ:

**ОТМЕНЯ** по жалба на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД, [населено място], [улица], [ЕИК], Ревизионен акт №Р-22002222004624/18.10.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение №209/14.02.2024г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С. относно извършените корекции и установените задължения по ЗДДС за данъчните периоди м. 07.2020г м. 09.2020г. и м. 12.2020г. в размер общо/ главница плюс лихва/ на 101271,92 лева, като незаконосъобразен.

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите да заплати на „Диджимарк Интернешънъл“ ЕООД, [населено място], [улица],[ЕИК] разноски по делото в размер на 1334,00 (хиляда триста тридесет и четири) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ