

# РЕШЕНИЕ

№ 18478

гр. София, 01.10.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,**  
в публично заседание на 16.09.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Искра Гърбелова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **846** 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 „ДЖИЯ 360“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], чрез управителя и представляващ дружеството Ч. Л. Ц. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020004478-091-001 от 17.06.2022 г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията и И. В. А. – ръководител на ревизията потвърден с Решение № 1922/8.12.2022г. на директора на дирекция ОДОП София.

В сезиращата съда жалба са изложени аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт. Твърди се, че в нарушение на принципите на служебно начало и обективност действията на ревизиращите органи не са били насочени към обективно, всестранно и пълно събиране на доказателства, като в случая не са извършени насрещни проверки на част от доставчиците на жалбоподателя, а са установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ и Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, единствено на база събраните доказателства от ревизиращия субект и по данни от информационната система на НАП. От решаващия орган не са ценени допълнително представените при административното оспорване на акта доказателства, индивидуализирани в нарочна молба със заверени преписи на 18 броя протоколи, както и други доказателства. Счита констатациите на ревизиращите органи за наличие на основания по чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 10 от с.з. за неясни и непълни. Относно доставчиците „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД; „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД и „ИНТО БРНДИНГ ТИМ“

ЕООД; „ДЖИЕС ГРУП“ ЕООД сочи, че не са събран никакви доказателства, а по отношение на „ДЖИЕС ГРУП“ ЕООД са формирани необосновани, резултат на лични възприятия. Налице е неправилно тълкуване на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Твърди, че не са представени доказателства за отразеното в акта дублиране и двукратно включване във водените регистри по ЗДДС, както и дублирано отразяване в счетоводството на ревизирания субект. Посочването на част от доставчиците като „рискови в ИС на НАП“ не следва да води до негативни последици за жалбоподателя. В жалбата подробно се акцентира на обстоятелството, че за да се откаже правото на данъчен кредит по ЗДДС от органа по приходите следва да се докаже участие на ревизираното лице в данъчна измама, като в тази връзка жалбоподателят се позовава на европейска и национална съдебна практика. Недопустимо е изводите на органа по приходите да се формират от техни съмнения, а не от безспорно доказани факти. Според жалбоподателя липсата на доставка не е доказана, а твърдението е изведено в противоречие с приложените доказателства. Оспорва изцяло фактическите констатации за липса на доставка, като излага подробни аргументи за всеки един от спорните доставчици. В заключение отпаря искане за отмяна на РА.

В проведените съдебни заседания процесуалния представител на жалбоподателя поддържа жалбата, прави доказателствени искания и претендира присъждане на направените разноски.

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-22221020004478-020-001 от 27.07.2020 г., издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София, оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП София, е възложено извършването на ревизия на „ДЖИЯ 360“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 01.08.2017 г. до 31.01.2020 г. и корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2019г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, от горепосочения компетентен орган е издадена Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221020004478-020-002 от 28.10.2020 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 30.12.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221020004478-092-001 от 28.09.2021 г., връчен електронно на 28.09.2021 г. Задълженото е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД с вх. №53-00-2872#5/12.11.2021 г., преценено от органите по приходите като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221020004478-091-001 от 17.06.2022 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията и И. В. А. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 20.06.2022 г. На основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК, с Решение №Р-22221020004478-098-001 от 04.06.2021 г. за изземване

разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от Е. М. Н., на длъжност и.д. директор на ТД на НАП София, правомощията по разглеждане и решаването на преписката на „ДЖИЯ 360“ ЕООД са иззети от Р. Г. Я. във връзка с преназначаването му на длъжност директор на дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София и са възложени на М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София. С молба от 27.07.2024г. ответникът е представил по делото Заповед № 377 от 21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП за преназначаването на Р. Г. Я. на длъжност директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София.

С РА за данъчните периоди м. 11.2017 г., от м. 02.2018 г. до м. 07.2018 г., от м. 10.2018г. до м. 01.2019 г., м. 03.2019 г., от м. 05.2019 г. до м. 07.2019 г. и от м. 11.2019 г. до м. 01.2020 г. на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 64 512,30 лв. и са начислени лихви в размер на 27 164,93 лв., в т.ч. в т.ч. 1 689,41 лв. за данъчните периоди м. 08.2019 г., м. 09.2019 г. и м. 10.2019 г. във връзка с деклариран, но невнесен ДДС. По ЗКПО за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2019 г. е установен корпоративен данък за довносяне общо в размер на 28 547,77 лв. и са начислени лихви в размер на 9 248,17 лв.

В хода на ревизията е установено, че основният предмет на дейност на „ДЖИЯ 360“ ЕООД през ревизираните периоди е предоставяне на спортни услуги – фитнес, плувен басейн, масажи и СПА. Дейността се осъществява в обекти под наем, както следва: „360 Health Club“ на адрес: [населено място], [улица], хотел М.; „360 Health Club“ на адрес: [населено място], [улица].

Предприетите в хода на ревизията процесуални действия за събиране на доказателства се свеждат до: извършени на основание чл. 45 от ДОПК насрещни проверки на други задължени лица – доставчици на жалбоподателя; връчено на ревизираното дружество Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221020004478-040-001/28.10.2020 г.; с Протокол №Р-22221020004478-ППД-001/23.10.2020г. са присъединени доказателства от извършена на жалбоподателя проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключила с Протокол №П-22221019033622-073-001 от 08.07.2020 г.

С издадения РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по доставки с изпълнител, както следва:

1. Установено е, че за данъчните периоди м. 11.2017 г. до м. 02.2018 г., ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 4 148,00 лв. по фактури №[ЕГН] от 01.06.2017 г. с предмет „материали“ и №[ЕГН] от 27.02.2018 г. с предмет – „подмяна на ВИК инсталация“, издадени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД.

Съгласно констатациите на РД, при извършената на „ДЖИЯ 360“ ЕООД проверка за установяване на факти и обстоятелства, предхождаща настоящата ревизия, от страна на лицето е представен Договор от 26.02.2018г., сключен със „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД за подмяна на ВИК инсталация на територията на фитнес център „360 Хелт Клуб“, хотел М., [населено място], клаузите на който са описани на стр. 21 от РД. Във връзка с договора е издадена цитираната по-горе фактура №[ЕГН] от 27.02.2018 г. с данъчна основа /ДО/ 4 500,00 лв. и ДДС 900,00 лв., в която е отбелязано, че плащането ще бъде извършено в брой. Доказателства за това не са представени, както и доказателства за отчитане на изпълнението на договора, данни за

вложените материали и др.

При извършена проверка в информационните масиви на НАП, органите по приходите са установили, че в дневниците за продажби на „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД за м. 06.2017 г. е включена фактура №[ЕГН]/01.06.2017 г. с ДО 16 240,00 лв. и ДДС 3 248,00 лв., с получател „ДЖИЯ 360“ ЕООД, което от своя страна е ползвало данъчен кредит по същата през м. 11.2017 г. Фактурата не е представена на органите по приходите, както и всички свързани с нея документи и доказателства, удостоверяващи извършването на доставка.

Ревизиращите органи са извършили анализ на кадровата, техническата и материална обезпеченост на доставчика във връзка с фактурираните доставки. Установено е, че от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2018 г. за изплатен доход на лицето Р. В. П., ЕГН [ЕГН], което е подало декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, в която не са декларирани доходи, изплатени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД. За посоченото физическо лице е установено, че е работило на трудов договор като графичен и УЕБ дизайнер, във връзка с което е преценено, че квалификацията му е неотнормирана към вида на фактурираната дейност - подмяна на ВИК инсталация. При проверки в ИС на НАП е установено, че за периода на издаване на фактура №[ЕГН]/27.02.2018 г. в „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД е имало назначено само 1 лице по трудови правоотношения, за което не са внасяни данъци и осигурителни вноски и за което е преценено, че не би могло само да извърши подмяната на ВИК инсталация на спортния комплекс за срок от 10 дни, съгласно договора. За управителя на дружеството - Т. Н. Е. е констатирано, че не е осигурена или самоосигуряваща в него, както и че за същата са налице данни, че е осигурявана в различни дружества на длъжности чистач, хигиенист, продавач-консултант, чистач производствени помещения. Прието е, че липсват данни за престация на труд, какъвто би следвало да се вложи при изпълнение на услугата. Отделно от това липсва документ за предаване на извършената дейност – приемо-предавателен протокол, в който да са упоменати извършените дейности, вложените материали, лицата извършили услугата, период, в който е извършена същата, поради което е прието, че услугата не е действително осъществена.

Съгласно изложените в доклада констатации, прегледа на СД и дневниците за покупки и продажби на доставчика установява, че същият декларира доставки в особено големи размери, които компенсират с фактури, издадени от дружества, включени в масив „Риск“ и посочва ДДС за внасяне в незначителен размер. Идентична констатация е направена и за другите доставчици, описани по-долу в решението.

Отделно от горното, органите по приходите са посочили, че от страна на ревизираното лице е представен договор за наем на спортен комплекс на две нива, находящ се в [населено място], [улица], хотел М., в т. 7.1.2 от раздела „VII. Права и задължения на наемателя“ на който е записано: „В случай, че прецени изцяло за своя сметка да извършва декоративни/довършителни/ремонтни работи в наетия недвижим имот след получаване на писмено одобрение от наемодателя, като спазва изискванията на ЗУТ и подзаконовата нормативна уредба в материята, без да уврежда носещи конструкции на сградата.....“. Съобразно така заложеното в договора е посочено, че както в хода на извършената ПУФО, така и при ревизията не е представено писмено одобрение от наемодателя, поради което на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК, ревизиращият екип приема, че такова не съществува. В допълнение и посочено, че при извършени

справки в отчетни регистри по ЗДДС „Дневник продажби“ и програмен продукт „Фискални устройства“ за данъчни периоди м. 02.2018 г. и м. 03.2018 г. ревизираното дружество е реализирало обороти от извършваната дейност в общ размер на 24 670,09 лв., като в същото време представя фактури за извършени ремонтни дейности на спортния комплекс, който стопанисва под наем в хотел М..

Предвид гореизложеното, е прието, че фактури №[ЕГН]/27.02.2018 г. и №[ЕГН]/01.06.2017 г., издадени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД не доказват, действително осъществени дейности от посочения доставчик и поради неизпълнение на разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, по тези фактури е отказано правото на приспадане на данъчен кредит съответно за м. 11.2017 г. в размер на 3 248,00 лв. и за м. 02.2018 г. в размер на 900,00 лв.

2. Установено е, че за данъчен период м. 02.2018 г., задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 100,00 лв. по фактура №224/28.02.2018 г., издадена от „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД, която е с предмет „офис оборудване“ и данъчна основа 5 500,00 лв.

Съгласно констатациите на РД, при извършената на ревизираното дружество ПУФО, от същото е представено само копие на цитираната фактура, ПРИЛОЖЕН Е ПРОТОКОЛ ПРИ АДМ ОБЖАЛВАНЕ, като липсва документ за плащане, което според отразеното в нея би следвало да е извършено в брой. – СПОРЕД ВЛ Е ПЛАТЕНО В БРОЙ НА 14.3.2018г. Също така не са представени приемо-предавателен протокол или стокова разписка, от които да е видно какво точно оборудване е доставено, от кой обект на доставчика е изписано, кои са лицата предали и приели стоката. Липсва и превозен документ, от който да се установи по какъв начин и за чия сметка е извършено транспортирането на стоките до ревизираното лице. ПРИЛОЖЕН Е ПРОТОКОЛ ПРИ АДМ ОБЖАЛВАНЕ

При извършени проверки в информационните масиви на НАП е установено, че доставчикът е deregистриран по ЗДДС, считано от 19.07.2018 г. Същият е имал назначено 1 лице на трудов договор на длъжност „системен оператор“ за дейност „други информационни услуги, некласифицирани другаде“, за което не са внесени данъци и осигурителни вноски. Няма данни за подадена справка по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени граждански договори или положен труд от управителя. За същия има данни да е осигуряван в различни дружества на длъжности общ работник, общ работник строителство на сгради, работник в строителството. Според органа по приходите, за да се счита доставката за извършена е необходимо доставчикът да разполага с обект, от който стоката да е излязла, но при направени справки е констатирано, че той не разполага с имоти. Преценено е, че не е възможно от офис /съгласно данни от фискално устройство/, предоставящ рекламни и печатни услуги в центъра на [населено място] да се предаде офис оборудване от лице, работещо като системен администратор. В заключение е прието, че чрез включване на издадена от „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД фактура в дневника покупки ревизираното дружество е черпило изгода, а именно, ползвало е право на приспадане на данъчен кредит.

Предвид липсата на доказателства за реалност на доставката, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура в размер на 1 100,00 лв., за данъчен период м. 02.2018 г.

3. установено е, че за данъчен период м. 03.2018 г., ревизираното лице е упражнило

право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 3 000,00 лв. по фактура №697 от 01.03.2018 г. с ДО - 6 770,00 лв., ДДС – 1 354,00 лв. и предмет - „почистване и освежителни ремонтни работи на басейн с включени площи“ и фактура №708 от 15.03.2018 г. с ДО – 8 230,00 лв., ДДС – 1 646,00 лв. и предмет - „освежителни ремонтни работи на санитарни помещения и душ кабини“, издадени от „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД.

При проверката, предхождаща ревизията, от страна на „ДЖИЯ 360“ ЕООД е представен Договор от 01.02.2018г. с предмет „извършване на ремонт и почистване, включващо боядисване на стени и тавани на плувния басейн; почистване сервизни помещения на басейна; основно почистване на прозорци и дограми“, с място на изпълнение „360 Хелт Клуб“ в х-л М., [населено място]. Представен е и Договор от 01.03.2018 г. с предмет „Извършване на СМР, включващо боядисване на стени и тавани на 2 бр. съблекални; боядисване на стени и тавани на 6 бр. душ кабини; боядисване на стени и тавани на 2 бр. тоалетни“ за същия обект. Към фактурите са приложени копия на фискални бонове от дата 12.04.2018 г. за извършено плащане в брой. От страна на ревизираното лице не са представени други доказателства във връзка с двете доставки, в т.ч. приемо-предавателни протоколи, количествено-стойностни сметки, данни за вложени материали и за чия сметка са били те. Не са налице доказателства за това колко лица са положили труд и за какъв период от време са извършени фактурираните дейности.

При извършени проверки в информационния масив на НАП относно кадровата обезпеченост на доставчика е установено, че от дружеството има подадени уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ за 7 лица по трудови правоотношения на длъжност „общ работник“, „общ работник поддържане на сгради“, „технически сътрудник“, „технически изпълнител“, „офис мениджър“, „работник строителство“, „гипсаджия мазач“ за дейност „строителство на други съоръжения, некласифицирани другаде“. За същите са подадени декларации обр. 1 и обр. 6, но не са внасяни данъци и осигурителни вноски.

**За „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД** е установено, че не притежава имоти, няма деклариран обект, от който извършва дейността си и не е изяснено от какво естество е тя. Считано от 28.03.2019 г. дружеството е deregистрирано по ЗДДС. Отново е посочено, че за извършване на фактурираните работи не е налице писмено одобрение от наемодателя, което се изисква съгласно клаузите на представения договор за наем на спортен комплекс, находящ се в [населено място], [улица], хотел М.. Отделно от това е констатирано, че съгласно данните от дневниците за продажби и фискалните устройства за данъчните периоди м. 02.2018 г. и м. 03.2018 г. ревизираното дружество е реализирало обороти от извършваната дейност, а в същото време представя фактури за извършени ремонтни дейности на стопанисвания спортен комплекс.

При горните данни е формиран извода, че издадените фактури не доказват реално осъществени дейности, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от същия закон, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури общо в размер на 3 000,00 лв., за м. 03.2018 г.

4. В хода на ревизията е установено, че за данъчните периоди от м. 04.2018 г. до м. 07.2018 г. вкл. и м. 03.2019 г., ревизираното лице е упражнило право на

приспадане на данъчен кредит общо в размер на 38 025,33 лв. по 11 фактури, издадени от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД. Същите са с предмет на доставките: „треньорски услуги“ /6 фактури/, „ресторантско оборудване“ /1 фактура/, „поддръжка тревни площи“ /1 фактура/, „ремонт басейн“ /3 фактури/. На посочения доставчик е извършена насрещна проверка, документирана с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221020181049-141-001 от 31.12.2020 г. Съгласно неговите констатации, по електронен път на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221020181049-040-001/02.11.2020 г., но в отговор на същото не са представени фактури, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, договори, заявки, платежни документи и др., удостоверяващи, че фактурираните доставки са действително осъществени.

При извършена проверка в ИС на НАП е установено, че от дружеството няма подадени уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ за назначени лица по трудови правоотношения и не са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. За периода, в който са издадени фактурите, управителят на дружеството е работил по трудови правоотношения в друго дружество на длъжност общ работник и е бил самоосигуряващ се към „ИОВО БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Във връзка с установеното е посочено, че не се доказва престация на труд и възможността на дружеството да извърши фактурираните доставки.

Съгласно констатациите на РД, във връзка с доставките от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, от събраните при ПУФО документи са присъединени копия на фактури, договори, платежни документи. Към фактурата за ресторантско оборудване са приложени приемо-предавателен протокол от 16.04.2018 г. и копие на банково извлечение, според което сумата в размер на 47 952,00 лв. е заплатена по банков път на „КМ ГЛОБАЛ“ ДЗЗД с основание „пл. по ф-ра [ЕГН]/20.04.2018“. В договора и във фактурата не е упоменато, че плащането ще бъде извършено към друго дружество.

Към фактурите за треньорски услуги /видът на които не е упоменат в договора/ е приложен приемо-предавателен протокол от 16.04.2018 г., според който са извършени тренировки по канго джъмبس, крос фит, йога и пилатес, описани по периоди и количество на стр. 28 от РД.

Към фактура №[ЕГН]/29.03.2019 г. с предмет „Треньорски услуги I-во тримесечие“ не са представени договор и приемо-предавателен протокол, от които да е видно какви тренировки са извършени.

Четири от фактурите /описани на стр. 27 от РД/ са издадени във връзка с договори за основно почистване на фуги, плочки и др. на плувен басейн, почистване и профилактика на филтриращата система на басейна, почистване и озеленяване на градина; ремонт и преустройство на 2 съблекални към басейна на хотел М.; ремонт и преустройство на 2 тоалетни към басейна; ремонт и преустройство на 2 бани към басейна. Към тези фактури не са представени количествено-стойности сметки, протоколи обр. 19, от които да е видно какви дейности са извършени и за чия сметка са били вложените материали. Отбелязано е също, че не е представено изрично писмено разрешение от наемодателя за извършване на ремонтни дейности, предвид изричната клауза за това в договора за наем. Не са представени и

доказателства за извозени строителни матирали, нито за депониране на отпадъци. Горното е довело до заключение, че не се доказва реално извършена ремонтна дейност, нито престация на труд.

Предвид описаната фактическа обстановка, органите по приходите са приели, че логически и икономически е немислимо дружество, в което няма назначен персонал и нает такъв по извънтрудови правоотношения, да извърши толкова различни по вид дейности за период от 20.04.2018 г. до 20.07.2018 г. Не се доказва и възможността на управителя да извърши подобни услуги. Нито от страна на РЛ, нито от страна на „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД са представени доказателства за реално оказани услуги от сертифицирани и/или лицензирани треньори, членуващи в браншови организации.

По изложените съображения, на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД фактури общо в размер на 38 025,33 лв.

5. Установено е, че за данъчен период м. 05.2019 г., ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 5 200,00 лв. по фактури, издадени от „**МЕГА ПРОДЕКС**“ ЕООД, **ЕИК(ЕИК)**, както следва: №[ЕГН]/10.05.2019 г. с предмет – „демонтаж на бар“, №[ЕГН]/27.05.2019 г. с предмет – „монтаж на фитнес оборудване“ и №[ЕГН]/30.05.2019 г. с предмет – „поддръжка на дворни площи“.

На посочения доставчик е извършена насрещна проверка, резултатите от която са описани в ПИНП №П-22221220181050-141-001/25.11.2020 г. Съгласно неговите констатации, в отговор на връчено ИПДПОЗЛ №П-22221220181050-040-001 от 02.11.2020 г., от проверяваното дружество са представени копия на горесцитираните фактури и карта на сметка 411 Клиенти. Няма представени договори, приемо-предавателни протоколи, от които да е видно каква услуга е заявена, на кой обект, за какъв периода от време ще бъде извършена и на каква стойност, на коя дата са предадени фактурираните услуги. Не са представени и документи за извършено плащане от страна на клиента.

При извършена проверка в информационния масив на НАП относно кадровата обезпеченост на „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД е установено, че за проверявания период от дружеството има подадено уведомление по чл. 62, ал. 5 от КТ за 1 лице назначено на трудов договор на длъжност „технически сътрудник“, няма данни за внесени данъци и осигурителни вноски, няма данни за подадена справка по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения и не е доказано участието на управителя при изпълнение на фактурираните услуги.

Във връзка с доставките от „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, ревизираното лице е представило само копия на фактурите и счетоводни справки. При анализ на същите е установено, че фактура №[ЕГН]/10.05.2019 г. е издадена за демонтаж на бар, но поради липсата на представени договор и приемо-предавателен протокол не може да се определи на кой обект е извършена услугата по демонтаж. В същото време е установено, че ревизираното дружество е декларирало закупуването на такъв година по-рано, като в тази връзка е прието, че е логически и икономически неоправдано се явява закупуването на скъп актив, който предполага



експлоатирането му за продължителен период от време, да бъде ползван само една година. Няма представени обяснения и документи за причината, довела до въпросния демонтаж. Т. обстоятелство не е отразено и в счетоводния амортизационен план към 31.12.2019 г.

За фактура №[ЕГН]/27.05.2019 г. е посочено, че е издадена с предмет - монтаж на фитнес оборудване, но не са представени доказателства за закупуване на такова, видно от представени регистри по ЗДДС и счетоводни регистри. Фитнес оборудване не е заведено и в представения счетоводен амортизационен план на дружеството.

За фактура №[ЕГН]/30.05.2019 г. е отбелязано, че е с предмет - поддръжка на дворни площи, без да е упоменато за кой обект се отнася това. При извършената на ревизираното лице ПУФО са представени договори за наем, съответно на спортен комплекс на две нива, находящ се в [населено място], [улица], Блок А, в сградата на „К. Хотел 3. София“ и на фитнес център, разположен на партерен етаж, както и помещение за склад и битовка, разположено на сутеренен етаж, заедно част от Административно-жилищна сграда, находяща се на адрес [населено място], [улица]. Според органите по приходите, в представените договори никъде не е отбелязано да има прилежащи тревни площи към наетите терени, за които е необходима поддръжка. Отделно от това, не са представени документи, от които да е видно какъв точно труд е положен, какъв трудов ресурс е зает в тази дейност и за какъв период от време е извършена фактурираната услуга. В тази връзка е формирано заключението, че в случая не е доказана възможността на „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД да извърши реално фактурираните услуги, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по същите общо в размер на 5 200,00 лв.

б. В хода на ревизията е установено, че за данъчните периоди м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г., ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 11 800,00 лв. по 3 фактури, издадени от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД /сегашно наименование „ВАНРУМ“ ЕООД/, ЕИК[ЕИК], в които е вписан предмет – „Съгласно договор“.

На посочения доставчик е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22221720181048-141-001/04.12.2020 г. В отговор на връчено на дружеството ИПДПОЗЛ са представени: декларация от управител И. Р. Д.; заверени копия на фактури №[ЕГН]/05.12.2019 г., №[ЕГН]/19.12.2019 г. и №[ЕГН]/02.01.2020 г.; оборотни ведомости за м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г.; аналитични регистри на сметки 411, 4532, 703 и 421 за периода 01.12.2019 г. - 31.01.2020 г.; разчетно-платежни ведомости за същия период; граждански договор от 05.12.2019 г., сключен с Е. И. П., ЕГН [ЕГН] за изработка на софтуерен продукт по данни, посочени от възложителя срещу възнаграждение в размер на 1 220,00 лв. със срок на изпълнение до 20.03.2020 г. и приемо-предавателен протокол от 10.03.2020 г. за извършената работа по договора от 05.12.2019 г.; граждански договор от 01.01.2020 г., сключен с П. П. П., ЕГН [ЕГН] за изработка на софтуерен продукт по данни, посочени от възложителя срещу възнаграждение в размер на 780,00 лв. със срок на изпълнение до 31.03.2020 г.

Към издадените от доставчика фактури с предмет „съгласно договор“, не са

представени съпътстващи доказателства. Нито от страна на ревизираното лице, нито от страна на доставчика са представени договори /от които да е виден видът на доставките/, заявки, възлагателни писма, приемо-предавателни протоколи, доказателства как е формирана цената по фактурите и др. Управителят на „ВАНРУМ“ ЕООД /предишно наименование „КАНДИ ВЛ“ ЕООД/ е декларирал, че фактурите са посочени за плащане по банков път, като до приключване на проверката такова не е извършено, както и че към фактурите не са издадени кредитни известия /КИ/. От счетоводните регистри на „ДЖИЯ 360“ ЕООД е видно, че същото е отчело процесните фактури по сметка 602 Разходи за външни услуги за данъчни периоди м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г.

При извършени проверки в Информационните системи на НАП е установено, че от доставчика има подадено уведомление по чл. 62, ал. 5 от КТ за назначено 1 лице по трудови правоотношения на длъжност „програмист софтуерни приложения“, няма внасяни данъци и осигурителни вноски, няма данни за подадени справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени граждански договори или положен труд от управителя.

При горните данни е формирано заключение, че в случая не се доказва реалността на фактурираните доставки, поради което на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД фактури общо в размер на 11 800,00 лв.

Съгласно изложените в РД констатации, за данъчните периоди от м. 10.2018 г. до м. 01.2019 г., м. 03.2019 г., м. 06.2019 г., м. 07.2019 г., м. 11.2019 г. и м. 12.2019 г. на „ДЖИЯ 360“ ЕООД е отказано и право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 1 238,97 лв. по фактури, за които е установено, че са дублирани чрез отразяването им в различни данъчни периоди. Данните за дублираните фактури, техните издатели и периодите, в които са дублирани са описани подробно на стр. 37 – 41 от РД.

### **С издадения РА са определени и допълнително задължения по ЗКПО.**

Органите по приходите са анализирали данните от подадените за всяка една от ревизираните години годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО. Установено е, че за 2017 г. и 2018 г. дружеството е декларирало данъчен финансов резултат /печалба/, а за 2019 г. е деклариран данъчен финансов резултат /загуба/. През ревизираните периоди са декларирани приходи от продажба на стоки и извършване на услуги, а извършените разходи са основно за външни услуги /сметка 602/, за материали /сметка 601/, за амортизации /сметка 603/, за заплати /сметка 604/ и други. Установено е кои са основните клиенти и доставчици. Данните за всяка една година са отразени подробно в РД.

В хода на ревизията е установено, че за 2017г. в м. 06 ревизираното лице е отчело фактура №[ЕГН]/01.06.2017 г. с посочен издател „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД, данъчна основа в размер на 16 240,00 лв. и предмет - „подмяна на ел. инсталация“. През м. 11.2017 г. е отчетена фактура №[ЕГН]/01.06.2017 г. от същия издател със същата данъчна основа и предмет - „материали“. Същевременно е установено, че в дневниците за продажби на „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД е отразена само фактура №[ЕГН]/01.06.2017 г. с предмет - „подмяна на ел. инсталация“. Въз основа на фактите и

обстоятелствата, установени в частта на облагането по ЗДДС, а именно липсата на реално извършена доставка по тази фактура и предвид нейното двукратно отразяване в счетоводството на ревизираното дружество, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, счетоводният финансов резултат на същото е увеличен със сумата в размер на **32 480,00** лв. /16 240,00 x 2/.

На същото правно основание, счетоводният финансов резултат на „ДЖИЯ 360“ ЕООД за 2017 г. е увеличен и със сумата в размер на **29 040,00** лв., отчетена по издадени от „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД фактури, както следва: №307/01.06.2017 г. с ДО – 9 080,00 лв. и предмет - „настилка и боя“; №335/16.06.2017 г. с ДО – 9 160,00 лв. и предмет - „облицовка“; №352/23.06.2017 г. с ДО – 10 800,00 лв. и предмет - „декоративна стена“. В хода на ревизията е установено, че „ДЖИЯ 360“ ЕООД не е представило документи, от които да е видно действителното извършване на сделките по посочените фактури.

Установено е също така, че в счетоводството на задълженото лице са отчетени разходи по следните фактури, издадени от „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД с ДО 8 750,00 лв. и предмет - интернет сайт; №139/28.04.2017 г. с ДО – 8 750,00 лв. и предмет - интернет сайт; №141/15.05.2017 г. с ДО – 10 250,00 лв. и предмет - ъпдейт софтуер; №145/31.05.2017 г. с ДО – 9 750,00 лв. и предмет - уеб система. Съгласно изложените в РД констатации, сред присъединените от друго производство документи са налице Абонаментен договор №300014/14.04.2016 г. за поддръжка и консултация на софтуерен продукт, сключен с „ДЖИЕС ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и фактура с получател „ДЖИЯ 360“ ЕООД за софтуерен лиценз за фитнес и СПА – рецепция 2 броя и 1 брой ресторант, с 50% отстъпка на обща стойност 1 000,00 лв. без ДДС. Извършен е преглед и проверка на официалната страница на „ДЖИЯ 360“ ЕООД – „Хелт Клуб 360“ х-л М., налична на адрес: <https://www.hotelmarinela.com/bg/sport-bg/spa%D0%B0-bg.htm>, при което е установено, че уеб дизайнът е изготвен от „Desart Studio“. В тази връзка е посочено, че логически и икономически не е оправдано при наличието на изготвен сайт и внедрен и поддържан софтуер, дружеството да ползва същите услуги на друг доставчик и то на завишени цени. Формирано е заключение, че не се доказва реално отчетен разход по фактурите, издадени от „ИНТО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД на обща стойност **37 500,00** лв., поради което на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от с.з., счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен с посочената сума.

За 2017 г. счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен със сума в общ размер на **99 020,00** лв., представляваща разходи, които данъчно задълженото лице не може да обоснове документално по реда на ЗКПО.

В резултат на извършените корекции, за 2017 г. е установен данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 100 318,13 лв. Определен е корпоративен данък в размер на 10 031,81 лв., като след приспадане на внесения данък в размер на 129,81 лв., е определен остатък за довносяне в размер на 9 902,00 лв. Начислена е лихва за забава в размер на 4 233,44 лв.

Счетоводният финансов резултат на дружеството за 2018 г. е увеличен на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сума в размер на **3 936,32** лв., отчетена по дублирани фактури, издадени от „ТИМ АКТИВ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „МАНДАРИН

МН“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „М2 ФЛОРИНГС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Данните за тези фактури и техните стойности са отразени в таблици на стр. 12 от РД.

На следващо място, въз основа на фактите и обстоятелствата, установени в частта на облагането по ЗДДС, а именно липсата на реално извършени доставки по фактурите издадени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД и „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сумата в размер на **25 500,00** лв., включваща стойността на издадената от първото дружество фактура №[ЕГН]/27.02.2018 г., която е с предмет „Подмяна на ВИК инсталация“ – 4 500,00 лв. и стойността на издадената от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД фактура №[ЕГН]/29.05.2018 г., която е с предмет „Поддръжка басейн“ – 21 000,00 лв.

Във връзка с издадените от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД фактури за тренинговски услуги на обща стойност **39 166,67** лв. също въз основа на констатациите в частта на облагането по ЗДДС и установената в тази връзка липса на реално извършени доставки е увеличен финансовия резултат а дружеството на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО.

В хода на ревизията е установено също така, че с издадени от „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД фактури №[ЕГН]/01.03.2018 г. и №[ЕГН]/15.03.2018 г. са фактурирани ремонтни работи на обща стойност 15 000,00 лв., а с издадена от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД фактура №[ЕГН]/20.04.2018 г. е документирана доставка на ресторантско обзавеждане на стойност 39 960,00 лв. Общата стойност на тези фактури в размер на 54 960,00 лв. е отнесена по дебита на сметка 206 Офис обзавеждане.

От „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД са издадени фактури №[ЕГН]/04.07.2018 г., №[ЕГН]/09.07.2018 г. и №[ЕГН]/20.07.2018 г., които са за ремонтни работи на съблекални, бани и тоалетни към плувен басейн и общата им стойност в размер на 50 000,00 е отнесена по сметка 209 Други ДМА. По гореизброените фактури дружеството е отчетло разходи за амортизации по сметка 603 за 2018 г. в общ размер на 10 626,34 лв.

Във връзка с издадена от „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД фактура №[ЕГН]/28.02.2018 г. за „офис оборудване“ с ДО **5 500,00** лв. е представен счетоводен амортизационен план за периода 01.01.2018 г. – 31.12.2018 г., в който е заведен актив по дебита на сметка 204 Машини, съоръжения и оборудване с дата на придобиване 28.02.2018 г. под наименование „офис оборудване“ и обща стойност 12 166,67 лв. Съгласно изложените в акта констатации липсва и не е представена фактура с подобна данъчна основа, нито фактура от близка до тази дата, чиято данъчна основа сумарно с ДО по фактура №[ЕГН]/28.02.2018 г. да отговарят на сумата, фигурираща в представения САП и ДАП с дата на придобиване от 28.02.2018 г. за посочения период. За заведения с тази стойност ДМА е начислен разход за амортизация от 01.03.2018 г. до 31.12.2018 г. в размер на 2 350,23 лв.

Предвид гореизложеното, на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО, с издадения РА не е признато извършеното от ревизираното лице намаление на финансовия резултат с осчетоводени разходи за амортизации по доставки, които документално са необосновани, до размера на отчетените амортизации за данъчната 2018 г. в размер на 12 976,57 лв. /10 626,34 лв. + 2 350,23 лв./.

Във връзка с всички извършени корекции е установен данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 92 488,32 лв. Определен е корпоративен данък в размер на 9 248,83 лв. От дружеството е внесен данък в размер на 1 090,88 лв., като върху остатъка за внасяне 8 157,95 лв. е начислена лихва в размер на 2 660,61 лв.

За 2019г. счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО със сума в размер на 2 258,43 лв., включваща стойността на дублирани фактури, описани подробно на стр. 17 и 18 от РД. Издатели на тези фактури са „ТОПЛОФИКАЦИЯ СОФИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], „АТИВНО СПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЗДРАВΟΣЛОВЕН ЖИВОТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „БУТИЛИРАЩА КОМПАНИЯ ГОРНА БАНЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „А1“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] и „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК].

На следващо място, счетоводният финансов резултат на дружеството е увеличен също на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от ЗКПО с отчетена по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги сума в размер на 110 000,00 лв., включваща стойността на фактури, издадени от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД и „КАНДИ ВЛ“ ЕООД /„ВАНРУМ“ ЕООД/, описани в таблица на стр. 18 от РД. Фактическите основания за това са установената нереалност на тези доставки в частта на облагането по ЗДДС. Поради липсата на представени съпътстващи доказателства - договори, заявки, приемо-предавателни протоколи и други документи не са установени действителните параметри на доставките като място на изпълнение, начин на плащане, формиране на цената, както и предвид липсата на кадрова обезпеченост за действителното извършване на декларираните от ревизираното дружество разходи. В издадените от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД фактури е посочен предмет „съгласно договор“, какъвто не е представен, поради което не е установен вида на фактурираните услуги.

Същевременно на основание неизпълнението на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО не е признато намаление на счетоводния финансов резултат със сума в размер на 18 238,00 лв., в т.ч. 3 650,00 лв. по фактура отразена по сметка 204 за офис оборудване /издадена от „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД/, 12 588,00 лв. по фактури осчетоводени по сметка 206 за ремонт на спортен комплекс /издадени от „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД/ и ресторантско обзавеждане /по фактура от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД/ и 2 000,00 лв. по фактури отразени по сметка 209 за ремонт басейн / издадени от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД/.

Във връзка горните констатации за 2019 г. е установен данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 106 878,21 лв. Определен е дължим корпоративен данък в размер на 10 687,82 лв., от дружеството е внесен данък в размер на 200,00 лв., при което е установен остатък за внасяне в размер на 10 487,82 лв. Начислена е лихва за забава в размер на 2 354,12 лв.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с подаването на жалба в 14-дневния срок с вх. №53-06-5592 от 04.07.2022г. по регистъра на ТД на НАП София като с Решение № 1922/08.12.2022г. директорът на Дирекция ОДОП София, издадено в срока по чл. 157, ал. 7 от ДОПК, съгласно приложено по делото споразумение за продължаване на срока по взаимно съгласие /лист 48/ е потвърдил издадения РА в частта на горепосочените задължения. В

посоченото решение са изложени аргументи, с които са потвърдени констатациите на ревизиращите органи за липса на реално извършена доставка по процесните фактури, издадени от горепосочените доставчици във връзка с непризнато право на данъчен кредит по ЗДДС. Потвърдени са и констатациите на ревизиращите органи и в частта на установените задължения по ЗКПО, като са приети за законосъобразни и съответните увеличения и непризнати намаления на финансовия резултат на дружеството за 2017г.; 2018г. и 2019г.

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 43 /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 от стр. 79 до стр. 115 по делото.

На основание чл. 193, ал. 2 във вр. с чл. 184, ал. 2 ГПК във връзка с § 2 ДР от ДОПК с определение № 3805 от 3.5.2023г. съдът е открил производство по проверка истинността на тези документи, като е указано разпределението на доказателствената тежест. По делото е прието заключение на съдебно – техническа експертиза /СТЕ/.

Заключението на вещото лице установява, че на съдържанието на получените от жалбоподателя по електронен път документи, изпратени от служителите на НАП не се визуализира информация за валидирането на подписа на съответното лице, което го е подписало към момента на подписване, както и информация за всяка следваща промяна в документа след датата на валидирането/подписването и не е спазено изискването на Регламент № 910–2014г. на Европейския парламент и на Съвета.

В изготвеното заключение вещото лице дава следните отговори:

По първия въпрос: „Заповедта за възлагане на ревизия, заповедите за изменение на ревизия, Ревизионен доклад и Ревизионен акт, издадени на „Джия 360“ ЕООД, са подписани с електронни подписи, но не са подписани с квалифицирани електронни подписи (КЕП) по смисъла на ЗЕДЕУУ и на Регламент (ЕС) No 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (наричан по-нататък за краткост Регламента).

По втория въпрос: „Подписалите лица (органи по приходите) са притежавали валидни удостоверения за КЕП към датата на издаване на оспорените подписи. Фирма „Борика“ АД предоставя електронното устройство за електронен подпис „B-Trast“. Информацията за всеки от подписалите електронни документи е трите имена, нивото на електронния подпис и техния сертификат.

Налице са всички изискуеми специфични данни за самоличността на физическите лица, посочени като автори на електронните подписи.

Данни за самоличността на физическите лица, посочени като автори на електронните подписи са въведени на български език. ЕГН на лицата не фигурира в техните данни. Електронните подписи не са свързани по уникален начин с автора на подписа и не е възможно посредством тях да бъде

еднозначно идентифициран техният автор. Данните за самоличността на физическите лица, посочени като автори на електронните подписи не дават ниво на осигуреност по смисъла на чл. 24, пар. 1 от Регламент (ЕС) No910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, равностойно на физическото присъствие по отношение на надеждността и потвърдено от орган за оценяване на съответствието.

Съответните електронни подписи не се визуализират на електронните документи и на техния хартиен носител.

Връзката на съответните електронни подписи с електронните документи се установява чрез специализиран софтуерен продукт (специална програма) на фирма „Борика“ АД. На подписаните процесни документи и техния хартиен носител не се установява датата и часа на подписване.

На подписаните процесни документи датата и часа на подписване се визуализира чрез специализиран софтуерен продукт (специална програма) на фирма „Борика“ АД.

На електронния документ и на неговия хартиен носител не се съдържа квалифициран електронен времеви печат - „qualified time stamp“. Генерираните за файловете дата и час се извличат от локалната компютърна система, респ. от ИС „Контрол“, поддържана от НАП.

На процесните ревизионни документи не 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 / 2014 г., т.е. налице ли са квалифицирано валидирани квалифицирани електронни подписи.

Извършена от вещото лице проверка на страницата на „Борика“ АД на всеки един от електронно подписаните документи установява, че всеки един от тях е подписан с квалифициран електронен подпис /КЕП/ и всички служители са притежавали валидни удостоверения за КЕП към датата на издаване на оспорените документи. Такава проверка е отразена в изготвеното заключение за всеки един от подписаните документи.

На третия въпрос: „Фирма „Борика“ АД е предоставила квалифицирани електронни подписи „B-Trast“ с пароли за достъп на служителите на НАП.“

По делото е прието и заключение на съдебно-икономическа експертиза, която установява, че дружеството – жалбоподател е организирано счетоводната си дейност с прилагане на Националните счетоводни стандарти за малки и средни предприятия с двустранно счетоводно записване. Вещото лице е установило наличието на хронология на счетоводно отчитане по Кредита на с/ка 401 „Доставчици“, аналитично срещу Дебит на сметките, по които са осчетоводени разходите относно доставчиците „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД и „КАНДИ ВЛ“ ЕООД /„ВАНРУМ“ ЕООД. В колони 9 и 10 на Приложение 1 към заключението, вещото лице е отбелязало фактурите, по които е налице плащане с посочване на сума и дата. Вещото лице е установило, осчетоводяване на фактурите издадени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД; „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД; „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД по дебитирана е сметка 411 „Клиенти“; кредитирани са сметка 702 „Приходи от

продажба на стоки“ или 703 „Приходи от продажба на услуги“ според основанието за издаване на фактурите, както и отразяване на извършено плащане. Вещото лице също така дава заключение, че дружеството-жалбоподател не се води счетоводно отразяване на последващи доставки, свързани с предмета на оспорените доставки на жалбоподателя.

*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.

Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис.

Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, а именно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.



За да обоснове този извод съдът съобрази следното:

Съобразно чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юни 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, електронен подпис означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва. Съобразно чл. 3, т. 12 от Регламента, квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи.

Следователно, както приема в мотивите си и Съдът на Европейския съюз в решение по дело C-362/2021, чл. 3, т. 12 от регламента поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се определи като квалифициран електронен подпис. Първо, електронният подпис трябва да е усъвършенстван електронен подпис, който съгласно чл. 3, т. 11 от Регламента трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26. Второ, подписът трябва да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента следва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 2 към регламента. Трето, подписът трябва да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламента, като съгласно този текст за това е необходимо това удостоверение да бъде издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към Регламента.

В настоящият случай от доказателствата по делото безспорно се установява, включително и от заключението на СТЕ, че всички органи по приходите – издали процесните електронни документи, са разполагали с квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис, валидни към момента на подписване на съответния документ.

Настоящият състав не кредитира заключението на в.л. относно отговор на въпрос 1, а именно, че „Данни за самоличността на физическите лица, посочени като автори на електронните подписи са въведени на български език. ЕГН на лицата не фигурира в техните данни. Електронните подписи не са свързани по уникален начин с автора на подписа и не е възможно посредством тях да бъде еднозначно идентифициран техният автор“. В тази връзка съдът следва да отбележи, че действително към усъвършенстваните електронни подписи са поставени определени изисквания, уредени в чл. 26 от Регламента, като съгласно посочения текст, усъвършенстваният електронен подпис следва да: е свързан по уникален начин с титуляра на подписа; да може идентифицира титуляра на подписа; да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярът на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол и да е свързан с данните, които са подписани снего по начин, позволяващ да бъде открит. От съдържанието на цитираната норма е видно обаче, че спрямо усъвършенствания електронен подпис няма изискване за ЕГН, а в

Приложение 1, б. в от Регламента е прието като достатъчно условие за идентификация да бъде името на титуляра или псевдоним, като ако се използва псевдоним, той се посочва ясно. В този смисъл е и становището на Върховния административен съд, застъпено в Решение №12498 от 14.12.2023 г. Освен имената, в случая се установява и длъжността на лицето, което го е подписало, както и датата и часа на подписването на документите, видно от същите, приложени по делото на хартиен носител от стр. 79 до стр. 115. При проверка на подписа, независимо, че не е посочено в заключението, се визуализира и електронният адрес на издателя на документа. Налице е и третата предпоставка за валидността на КЕП, а именно усъвършенстваният електронен подпис се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Съобразно чл. 3, т. 15 от регламента, квалифицирано удостоверение за електронен подпис означава удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към регламента, както следва: а) указание най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис; б) набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко държавата членка по установяване на доставчика и: — за юридическо лице: наименованието и, където е приложимо, регистрационния номер според официалните регистри, - за физическо лице: името на лицето; в) най-малко името на титуляря или псевдоним; ако се използва псевдоним, той се посочва ясно; г) данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис; д) информация за началото и края на срока на валидност на удостоверението; е) идентификационен код на удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги; ж) усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги; з) място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно; и) място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение; й) когато данните за създаване на електронен подпис, свързани с данните за валидиране на електронен подпис, се намират в устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, това съответно се указва най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка. Действително, съществено изискване по б. г е наличието на данни за валидиране на електронния подпис. Това валидиране, обаче е такова по смисъла на чл. 3, т. 41 от Регламента и означава процеса на проверка и потвърждаване на валидността на електронен подпис или печат, като съобразно чл. 3, т. 40 от регламента данни за валидиране означава данни, които се използват за валидиране на електронен подпис или електронен печат, като изискванията към валидирането на квалифицираните електронни подписи, и следва да се отличава от услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи, регламентирана в чл. 33

от регламента.

Съобразно посочения текст, услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи може да се предоставя единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който извършва валидиране в съответствие с чл. 32, параграф 1 и б - дава възможност на доверяващите се страни да получат резултата от процеса на валидиране по автоматизиран начин, който е надежден и ефикасен и носи усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на доставчика на услугата по квалифицирано валидиране. В тази връзка, квалифицираното валидиране не попада сред изискванията към квалифицираните удостоверения за електронни подписи, посочени в приложение 1. В тази връзка следва да бъде отбелязано също, че констатираната от вещото лице липса на „визуализирана информация за валидирането на подписа на лицето“ в изпратените до жалбоподателя документи не означава, че така издадените документи не са надлежно подписани. Това се потвърждава извършената от вещото лице проверка в страницата на „Борика“ АД, предоставящ електронно устройство за проверка на всеки един от електроните документи “B-Trust”, така и от приложените на хартиен носител по делото електронни документи.

Съдът намира, че не следва кредитира отговора на въпрос 1 и констатациите на вещото лице, че от приложените по делото на хартиен носител ЗВР , ЗИЗВР, РД и РА не може да се установи датата и часа на подписване. Името, датата и часа на подписването на всеки един от електронно издадените документи се установява както от извършената от вещото лице проверка, отразена в констативно-съобразителната част на заключението, така и от самите възпроизведени и приложени по делото на хартиен носител като препис електронни документи /стр. 79-115/. Вярно е, че датата и часът на подписване са взети от компютъра, на който е извършено подписването, но липсата на квалифициран електронен времеви печат не засяга валидността на самия електронен подпис (в този смисъл е и цитираното по-горе решение на ВАС). Следва да бъде посочено, че по делото липсват данни за извършвана промяна в съдържанието на електронните документи след подписването им. Отговорът на вещото лице повторен многократно от стр. 11 и сл. на констативно-съобразителната част на заключението не може да засегне валидността нито на подписите на издателите, нито на самия електронен документ. В същия се изтъква, че „не се визуализира информация за валидирането на подписа на лицето, което го е подписало към момента на подписване, както и информация за всяка следваща промяна в документа след датата на валидирането/подписването“. В тази връзка не може да се говори за манипулации последващи полагането на подписа и изразяването на каквито и да било съмнения във връзка с това. Следва да се има предвид обаче, че извършването на „манипулации“ на документа би попречило на проверката на електронния подпис. В случая такава е извършена, била е възможна, като резултатите от нея са цитирани и в заключението на експерта. С оглед изложено съдът приема, че РА е валиден акт, като не са установяват допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обосноват отмяната на РА единствено на това основание.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Спорът по същество по издадените фактури от горепосочените доставчици е относно реалността на доставките.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване на правото на приспадане. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11, 11, 2008г по адм. дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23, 11, 2011год по адм. дело № 2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29, 03, 2012год и решение от 03, 05, 2012год по дело С-520/10г на СЕС/. Доколкото правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация /Държавата/, то съгласно правилото на чл. 154 от ГПК, приложимо въз основа на § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е на жалбоподателя.

В хода на съдебното производство от стана на жалбоподателя не се представиха доказателства нито се установиха нови факти и обстоятелства, които да обусловят и докажат правото на данъчен кредит по доставките с изпълнител „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД; „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД; „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД; „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД; „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД; „КАНДИ ВЛ“ ЕООД /сегашно наименование „ВАНРУМ“ ЕООД/ в т.ч. и с приетото по делото заключение на вещото лице по ССЧЕ.

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 4 148,00 лв. за данъчните периоди м. 11.2017 г. до м. 02.2018 г., по фактури №[ЕГН] от 01.06.2017 г. с предмет „материали“ и №[ЕГН] от 27.02.2018 г. с предмет – „**подмяна на ВИК инсталация**“, издадени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД, размер на 1 100,00 лв. по фактура №224/28.02.2018 г., издадена от „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД, която е с предмет „офис оборудване“ и в размер на размер на 3 000,00 лв. по фактура №697 от 01.03.2018 г. с предмет - „почистване и освежителни ремонтни работи на басейн с включени площи“ и фактура №708 от 15.03.2018 г. с предмет - „освежителни ремонтни работи на санитарни помещения и душ кабинни“, издадени от „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД.

Изводът за липса на реално извършена доставка по фактурите, издадени от посочените доставчици е формиран на база анализ на представените от ревизираното лице документи, както и извършени проверки в информационната система на НАП. От доказателствата по делото се установява, че до ревизираното лице е изготвено и връчено искане за представяне на документи на 19.03.2019г./лист 269, том I/, както и на 28.10.2020г. /лист 121, том I/, като в т. 5 от последното е изискано да представи всички договори, анекси, споразумения и/или други съпътстващи документи, в т.ч. приемо-предавателни протоколи и други документи по сделките с доставчици и клиенти за периода на ревизията, която в частта по ЗКПО обхваща периода 01.01.2017г. – 31.12.2019г. Ревизираното лице не е представило всички изискани му документи, по – конкретно не е представило

фактура №[ЕГН] от 01.06.2017 г., издадена му от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД и съпътстващите я документи. В тази връзка неоснователни са изложените в жалбата възражения, че въпросната фактура не е изисквана. За посочената фактура е установено, че веднъж е отразена от ревизираното лице в отчетните регистри за м. 06. 2017г. с предмет „подмяна на ел. инсталация и втори път през м. 11.2017г. със същия издател и стойност, но с предмет „материали“. В хода на ревизията е представен договор за подмяна на ВиК инсталация от 26.02.2018г., но доказателства, удостоверяващи реално получени от посочения доставчик ремонтни услуги, отразени с издаването на процесните фактури не са представени от жалбоподателя, въпреки искането за удължаване на срока за това направено с молба на ревизираното лице още в хода на самата ревизия. Такива доказателства не са представени и с възражението срещу ревизионния доклад, за което също е поискано удължаване на срока /стр.116, том I/. Доказателства не са представени и с жалбата срещу издадения РА в хода на административното обжалване, за което също е поискано удължаване на срока за произнасяне с молба на жалбоподателя от 1.8.2022г. /стр. 47, том I/. Документи /приемо-предавателни протоколи за част от процесните доставчици/ жалбоподателят е представил едва на 9.12.2022г. /молба на лист 49, том I/, т.е. в последния ден от изтичането на срока по чл. 156, ал. 7 от ДОПК и след издаване на решението на директора на дирекция ОДОП София от 8.12.2022г. В тази връзка неоснователни са и изложените в жалбата възражения за необсъждането на представените при административното обжалване документи, тъй като такива не са били представени. Посоченото важи по отношение на всички доставчици, за които с оспорения РА не е признато правото на данъчен кредит.

С молбата от 9.12.2022г. жалбоподателят е представил приемо-предавателни протоколи в т.ч. и с доставчика „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД от 1.6.2017г. и от 27.02.2028г., но в същите не е посочен обекта, за който се отнасят документираните дейности по подмяна на ВиК и ел. инсталация. В същите липсват данни за стойността на отделните СМР, както и за периода на извършването на тези услуги. Същевременно за посочения доставчик в хода на ревизията е установено, че не притежавана кадрова и материално-техническа обезпеченост, безспорно необходима за извършването на процесните ремонтни дейности. Ревизиращите органи са установили, че за процесният период доставчикът е имал едно лице назначено на трудов договор, който не би могъл да извърши за 10 дневен срок подмяна на ВиК и ел. инсталация, а за управителката на дружеството и лицето за което е подадена декларация по чл. 73 от ЗДДФЛ е установено, че са работили в други дружества на длъжност чистач, хигиенист, продавач-консултант, чистач производствени помещения, респективно уеб дизайнер. В тази връзка съдът напълно споделя аргумента на приходните органи в подкрепа на извода за липса на реално извършени доставки от изпълнител на СМР.

Относно доставките на СМР с изпълнител „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД и предмет : „почистване и освежителни ремонтни работи на басейн с включени площи“ и „освежителни ремонтни работи на санитарни помещения и душ кабинни“

следва да бъде посочено, че представените с молбата от 9.12.2022г. /лист 49, том I/ приемо-предавателни протоколи, документират доставки на съвсем различен обект, от този посочен в хода на ревизията, във връзка с който са представени и договори от 1.3.2018г. /лист 343, папка 2/ и от 1.2.2018г. /лист 348, папка 2/. В последните като място на изпълнение е посочено „360 Хелт Клуб“, находящ се в [населено място], [улица], х-л М., а представените с молба на жалбоподателя от 9.12.2022г. приемо-предавателни протоколи от 1.3.2018г. и от 15.03.2018г./лист 66, 67, том I/ се отнасят за обект [населено място], МОЛ „П. Център“, [улица]. Освен това, в така представените протоколи, макар общата посочена стойност да съвпада с фактурираната такава, то в същите отново липсват данни за стойността на отделните извършени СМР и периода на тяхното извършване. При тези данни обосновано органът по приходите е приел, че ревизираното лице не е представило надлежни доказателства, удостоверяващи реално получени СМР услуги по фактурите, издадени от „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД за посочения в представените в хода на ревизията договори от 1.3.2018г. и от 1.2.2018г. договори.

За доставката на „офис оборудване“, по фактурата издадена от „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД също следва да се приеме за правилно и законосъобразно отказаното право на данъчен кредит в размер на 1 100 лв., доколкото от ревизираното лице не са представени доказателства още през 2019г., при проверката предхождаща настоящата ревизия, по връченото ИПДПОЗЛ относно дата и място на предаване на стоките, начин на осъществяване на транспорта и предаването на съответната стока. Представеният с молбата на жалбоподателя от 9.12.2022г. приемо-предавателен протокол с дата 28.02.2018г. не може да се приеме, че удостоверява реалното предаване на стока от съответния вид, тъй като освен, че в същия не са индивидуализирани вещите по марка и модел, то не са представени и документи за транспортиране на стоката. Друго обстоятелство разколебаващо доказателствената сила на така представения две години по-късно приемо-предавателен протокол е, че в годишния финансов отчет /ГФО/ на „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД за 2018 г., публикуван в Търговския регистър има отчетени нетни приходи от продажби само на услуги в размер на 1 450 хил. лв., не и на стоки /установено от решаващия орган, при административното оспорване на РА/. При тези данни не може да се приеме, че фактура №224/28.02.2018 г., издадена от „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД документира реално извършена доставка.

В допълнение е необходимо да се посочи, че действително на доставчиците „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД; „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД и „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД в хода на ревизията не са извършени насрещни проверки, но както правилно е отбелязано от решаващия орган, при избора на способи за събиране на доказателства органите по приходите разполагат с оперативна самостоятелност, като закона дава възможност, но не задължава ревизиращия орган, при всички случаи да извършва насрещна проверка на съответния доставчик. Така разпоредбата на чл. 45 от ДОПК предвижда, че „..... органът по приходите може да извърши насрещна проверка за установяване на отделни факти и обстоятелства, свързани с лице, което

*не е страна в съответното производство.“*

При съвкупната преценка на доказателствата, съдът намира, че от същите не се удостоверява действителност на извършените доставки на стоки и услуги от страна на „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД; „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД и „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД. Следователно тезата на жалбоподателя, че наличието на документи като процесните фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, и документи за извършени плащания, удостоверява реалността на процесните доставки е несъстоятелна и не се подкрепя от представените както в хода на ревизията, така и в хода на съдебното производство доказателства. Осчетоводяването на фактурите по съответните счетоводни сметки на дружествата „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД; „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД и „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД отразено по задача четири на приетата по делото ССЧЕ не доказва реалното извършване на така фактурираните доставки от посочените дружества. От заключението на вещото лице се установява също, че жалбоподателя не води счетоводно отразяване на последващи доставки, свързани с предмета на оспорените такива.

На следващо място съдът приема за недоказано наличието на реално извършена доставка и по фактурите издадени от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД /сегашно наименование „ВАНРУМ“ ЕООД с предмет „съгласно договор“. Преди всичко, фактурата не е съставена в съответствие с изискванията на чл. 114, ал. 1 т. 9 от ЗДДС, поради липса на посочено количество и вид на стока, съответно услуга. В тази връзка не е може да се приеме, че лицето притежава данъчен документ, съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС, по който може да упражни право на данъчен кредит. Наред с това, в хода на ревизията нито от страна на ревизираното лице, нито от страна на доставчика, при извършената му насрещна проверка са представени договори, от които да е виден видът на доставките/, заявки, възлагателни писма, приемо-предавателни протоколи, доказателства как е формирана цената по фактурите. Управителят на „ВАНРУМ“ ЕООД /предишно наименование „КАНДИ ВЛ“ ЕООД/ е декларирал, че фактурите са посочени за плащане по банков път, като до приключване на проверката такова не е извършено, не е установено и от вещото лице по приетата ССЧЕ в хода на съдебното оспорване на акта. Счетоводното отразяване на доставките по съответните счетоводни сметки, не означава, че същите са реално извършени. При тези данни правилно и законосъобразно с оспорения акт не е признато правото на данъчен кредит за данъчните периоди м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г., общо в размер на 11 800,00 лв. на основание 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.

В хода на съдебното оспорване на акта не е доказано наличието на реално извършена доставка и по останалите фактури с изпълнител „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, касаещи доставките на „треньорски услуги“ /6 фактури/, „ресторантско оборудване“ /1 фактура/, „поддръжка тревни площи“ /1 фактура/, „ремонт басейн“ /3 фактури/ и с изпълнител „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД; касаещи доставки на СМР услуги - „демонтаж на бар“, „монтаж на фитнес оборудване“ „поддръжка на дворни площи“.

При извършената насрещна проверка „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД не е

представило доказателства. От ревизираното лице са представени договори и приемо-предавателни протоколи, в т.ч. и с молбата от 9.12.2022г. за ремонтна услуга, но предвид липсата на доказателства за притежавана от лицето кадрова и техническа обезпеченост, не може да се приеме, че услугите действително са били извършени и доставени от посоченото лице в т.ч. и фактурираните тренъорски услуги. За самия управител на дружеството е установено, че за периода, в който са издадени фактурите лицето е работило на трудов договор в друго дружество на длъжност „общ работник“ и е бил самоосигуряващ се към „Йово БГ“ ЕООД. Относно фактурата с предмет „ресторантско оборудване“ също не може да се приеме, че „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД реално е доставило на жалбоподателя такова оборудване, тъй като липсват данни доставчикът да е разполагал с такова оборудване, което да предаде на жалбоподателя в т.ч. и доказателства за осъществен транспорт.

Относно документираните доставки на „демонтаж на бар“, „монтаж на фитнес оборудване“ „поддръжка на дворни площи“ с изпълнител „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД също в хода на ревизията както от страна на доставчика, така и от страна на ревизираното лице са представени единствено копия на фактурите, като липсват договори, приемо-предавателни протоколи, от които да е видно какви изпълнителни действия се дължат, на кой обект, за какъв периода от време ще бъде извършена и на каква стойност, на коя дата са предадени фактурираните услуги. Не са представени и документи за извършено плащане от страна на клиента. В представените с молбата на жалбоподателя 9.12.2022г. два приемо-предавателни протокола с дати 10.05.2019г. и 30.05.2019г. липсват посочени стойности на отделните СМР. Липсват и доказателства за притежавана от лицето кадрова и техническа обезпеченост, необходима за извършването на тези доставки. При тези данни обоснован се явява изводът на ревизиращите органи за липсата на реално извършени доставки по така издадените фактури.

В обобщение на изложеното следва да бъде посочено, че за законосъобразното упражняване на правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит от получателя по доставката на стока и/или услуга е необходимо по безспорен начин същият да докаже, че тя е реално осъществена, а не документално оформена. В тази връзка констатациите на вещото лице за счетоводно отразяване на доставките от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД, „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД не обосновава реалност на същите. За процесните доставки, обективирани във фактурите за услуги съответно стоки в тежест на получателя им е да докаже, че са реално осъществени съгласно чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. За извършването на този вид доставки безспорно е необходимо наличието на кадрова и техническа обезпеченост, каквато доставчиците не притежават, нито представят доказателства за притежавани и заведени стоки, които да доставят на получателя. При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат



данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл. 71, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. По изложените съображения, съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет, а по тези издадени от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД липсва и такъв. Това не съответства на изискванията за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на органите по приходите, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на услуга по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. В тази връзка следва да се има предвид, че е налице оспорване на процесните фактури и съпътстващите ги документи още в хода на ревизията. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на фактурите.

Съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на спорните услуги и стоки по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

По изложените съображения РА в частта на непризнато право на данъчен кредит в общ размер на 64 512 лв. за ревизираните данъчни периоди по фактури, издадени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД; „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД и „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД; „КАНДИ ВЛ“ ЕООД, „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД следва да бъде

потвърден.

Настоящият съдебен състав намира за неоснователна жалбата и в частта на непризнато право на данъчен кредит в размер на 1 238, 97 лв. за фактурите, за които е установено, че са дублирани чрез отразяването им в различни данъчни периоди. Изложените в РД констатации ясно сочат периодите, в които ревизираното лице е упражнило повторно право на данъчен кредит чрез включването на една и съща фактура в дневниците за покупки в различни периоди. Тези данни са описани подробно на стр. 37 – 41 от РД и не са оборени от ревизираното лице в хода на съдебното оспорване на РА, издаден въз основа на изготвения РД, поради което акта и в тази част следва да бъде потвърден.

Съдът намира за правилен и законосъобразен РА в частта на извършеното увеличение на декларирания от дружеството счетоводен финансов резултат по ЗКПО за 2017 г. 2018г. и 2019г., на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, както следва:

За 2017г. със сума в размер на 32 480 лв. по двукратно отразената от ревизираното лице /веднъж в м. 06 и втори път в м. 11/ в същата година фактура № №[ЕГН]/01.06.2017 г. с посочен издател „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД, със сума в размер на 29 040, 00 лв., отчетена по издадени от „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД фактури и със сума в размер на 37 500, 00 лв. ,по фактури издадени от „ИНТРО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД.

За 2018г. със сума в размер на 25 500,00 лв., включваща стойността на издадената от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД фактура №[ЕГН]/27.02.2018 г., която е с предмет „подмяна на ВИК инсталация“ – 4 500,00 лв. и стойността на издадената от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД фактура №[ЕГН]/29.05.2018 г., която е с предмет „поддръжка басейн“ – 21 000,00 лв.; с общата стойност в размер на 39 166,67 лв. на фактурите, издадени от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД за „треньорски услуги“.

За 2019г. със сума в размер на 110 000, лв., включваща стойността на фактурите издадени от „КАНДИ ВЛ“ ЕООД, „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД, описани в таблица на стр 18 от РД.

За 2018г. и 2019г. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат на дружеството съответно със сума в размер на 3 936, 32 лв., отчетени по дублирани фактури от „ТИМ АКТИВ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „МАНДАРИН МН“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „М2 ФЛОРИНГС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и със сума в размер на 2 258,43 лв., включваща стойности отново по дублирани фактури от „ТОПЛОФИКАЦИЯ СОФИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], „АТТИВО СПОРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЗДРАВΟΣЛОВЕН ЖИВОТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „БУТИЛИРАЩА КОМПАНИЯ ГОРНА БАНЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „А1“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] и „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК].

Разпоредбата на чл. 26, т. 2 ЗКПО регламентира, че не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани. В чл. 10, ал. 1 ЗКПО законодателят е дефинирал обосноваването документално счетоводни разходи, а това са тези, за които е издаден първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, който отразява реално стопанска операция. По аргумент на противното тези, които не отразяват вярно стопанската операция са документално необосновани разходи и с тях

се увеличава финансовия резултат съгласно чл. 26, т. 2 ЗКПО, както е и в процесния случай. Документално необосновани се явяват и разходите, за които е установено, че двукратно отразени в следващи периоди. Това обстоятелство е установено въз основа на направени от ревизиращите органи справки в информационна система „Контрол“, която съхранява ежемесечно подаваните от дружеството данни. По отношение на непризнатите разходи за услуги е приложима и разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, регламентираща като отклонение от данъчното облагане, начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

Издадени от „СТРОЙ БИЛД КЪМПАНИ“ ЕООД; „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД, „КАНДИ ВЛ“ ЕООД, „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „МЕГА ПРОДЕКС“ ЕООД фактури не документират реално извършени доставки, предвид установените факти и обстоятелства в частта на облагането по ЗДДС и гореизложените в решението аргументи, поради което правилно и законосъобразно на посоченото правно основание е увеличен финансовият резултат на дружеството с разходите по фактурите от посочения доставчик.

Изводът за липса на документална обосновааност и вярност на отчетени разходи в размер на 37 500 лв. по фактурите издадени от „ИНТРО БРАНДИНГ ТИМ“ ЕООД през 2017г. с предмет интернет сайт; ълдейт софтуер и уеб система също следва да се приеме за правилен и законосъобразен, доколкото от ревизираното лице не са представени документи, удостоверяващи реалното получаване и използване на този вид доставка в дейността на ревизираното лице, което да обоснове реално извършен разход в посочения размер. Приложените към молбата на жалбоподателя от 9.12.2022г. приемо-предавателни протоколи с дати от 3.4.2017г. и от 28.4.2017г. не би могло да се приеме, че документиран реално предаването на „интернет сайт“, още по-малко липсват следи за използването на такъв продукт в дейността на дружеството.

Предвид липсата на реално извършени доставки, с оглед установените факти и обстоятелства в частта на облагането по ЗДДС правило и законосъобразно с издадения РА не е признато извършеното от ревизираното лице намаление на финансовия резултат с осчетоводени разходи за амортизации за 2018г. в размер на 12 976, 57 лв. и в размер на 18 238, 00 лв. по фактурите издадени от ; „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД, и „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД. Разходите по тези фактури са отнесени по счетоводни сметки 206 „Офис обзавеждане“ и 209 „Други ДМА“, във връзка с което са начислявани годишни амортизации. Наред с това относно фактура №[ЕГН]/28.02.2018г., издадена от „ДИЗАЙН БГ КЪМПАНИ“ ЕООД за „офис оборудване“ с ДО **5 500,00** лв. е установено, че по представения счетоводен амортизационен план за периода 01.01.2018 г. – 31.12.2018 г. е заведен актив по дебита на сметка 204 Машини, съоръжения и оборудване с дата на придобиване 28.02.2018 г. под наименование „офис оборудване“ и обща стойност 12 166,67 лв. Съгласно изложените в акта констатации липсва и не е представена фактура с подобна данъчна основа, нито фактура от близка до тази дата, чиято данъчна основа сумарно с ДО по фактура №[ЕГН]/28.02.2018 г. да отговарят на сумата, фигурираща в представения САП и ДАП с дата на

придобиване от 28.02.2018 г. за посочения период. За заведения с тази стойност актив е начислен разход за амортизация през 2018г. и 2019г. В случая установено е документално завеждане на актив, за който не е ясен нито видът му, нито стойността му, поради което основателно с издадения акт не са признати начисляваните за същия амортизации на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО.

По изложените аргументи РА в частта на извършеното преобразуване на финансовия резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО за 2017г.; 2018г. и 2019г., поради липса на документална обосновааност на осчетоводените разходи по фактурите, издадени от посочените доставчици както и непризнатите разходи за амортизации за 2018г. и 2019г. за активи, които не е установено да са придобити и използвани в дейността на ревизираното лице на годно правно основание, като правилен и законосъобразен следва да бъде потвърден.

По тези съображения, жалбата следва да бъде отхвърлена изцяло, като предвид изхода на производството в полза на Дирекция ОДОП - София следва да бъде определено юрисконсултско възнаграждение в размера по чл. 8, ал. 1, във вр. с чл. 7, ал. 2 т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения върху материалния интерес 129 473,17 лева, или 9 828 лева.

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

#### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „ДЖИЯ 360“ ЕООД срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020004478-091-001 от 17.06.2022г., потвърден с Решение № 1922/08.12.2022г. на директора на дирекция ОДОП София.

**ОСЪЖДА** „ДЖИЯ 360“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" София при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 9 828 лв.

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

**СЪДИЯ:**