

РЕШЕНИЕ

№ 15927

гр. София, 12.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 35 състав, в публично заседание на 19.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петър Савчев

при участието на секретаря Богданка Гешева, като разгледа дело номер **12404** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Производството е образувано след отмяна на Решение № 1207/23.02.2024 г. по адм.д. № 7980/2021 г. на АССГ, I-во отд. , 65-ти с-в с Решение № 10919/15.10.2024 г. по адм.д. № 4481/2024 г. на ВАС, Осмо отделение, в частта, с която е отхвърлена жалбата на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК], адр. [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22002219000685-091-001 от 23.12.2020 г., издаден от началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, изменен и потвърден в оспорената част с Решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с която са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 993 642,71 лв., в т.ч. главница (ДДС) 647 217,84 лв. и лихви за забава 346 424,87 лв. и задължения по ЗКПО за 2015г. общо в размер на 154 914,26 лв., в т.ч. главница (КД) 104 410,66 лв., лихви 50 503,60 лв. и за 2016г. общо в размер на 225 756,84 лв., в т.ч. главница (КД) 163 753,13 лв. и лихви 62 003,71 лв., както и в частта за разноските. В отменителната част делото е върнато за разглеждане от друг съдебен състав на АССГ, и на основание чл. 222, ал. 2, т. 1 от АПК са дадени указания по разглеждане на новото дело. Конкретно са дадени указания за обсъждане на всички събрани по делото доказателства и излагане на мотиви като установените факти се отнесат към релевантните правни норми, на основание § 2 от ДР на ДОПК във вр. чл. 12 от ГПК, което не е направено при първото разглеждане на делото от друг състав на АССГ.

Като съобрази гореизложеното настоящият състав приема следното:

Производството е образувано е по жалба на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД против Ревизионен акт (РА) № Р-22002219000685-091-001 от 23.12.2020 г., издаден от началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията. Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена повторна ревизия (във връзка с Решение № 153/24.01.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., л. 220, I папка), започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002219000685-020-001 от 04.02.2019 г. (л. 44, I папка), връчена по електронен път на 14.02.2019 г., издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 376, II папка). Предметът и периодът на ревизията обхваща определяне на задълженията за корпоративен данък (КД) за 2015г. и 2016г. и за ДДС за периодите 01.01.2015г. 31.07.2017г.

Въз основа на Заповед № Р-22002219000685-023-001 от 21.02.2019 г., производството е спряно, на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК за срок от 3 месеца (до 21.05.2019 г.) и възобновено със Заповед № Р-22002219000685-143-001 от 22.05.2019 г., с която е определено, че срокът на ревизията е до 14.08.2019 г. Заповедите са връчени по електронен път (л. 47 – 51, I папка). Срокът за извършване на ревизията е продължаван със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002219000685-020-002 от 23.07.2019 г. и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002219000685-020-003 от 14.10.2019 г. (последната във връзка със Заповед № Р-22002219000685-ЗИД-001 от 14.10.2019 г. издадена по реда на чл. 113, ал. 3, вр. чл. 114, ал. 4 от ДОПК на Г. Д., на длъжност изпълнителен директор на НАП, съгласно

Решение № 269 от 11.05.2017 г. л. 375, II папка), като е определен краен срок за приключване на ревизията до 14.02.2020 г. (л. 52-57, I папка). Заповедите (за спиране, възобновяване и изменение) са издадени от органа, възложил ревизионното производство. В законоустановения срок е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002219000685-092-001/28.02.2020 г., връчен на 05.05.2020 г. по електронен път (л. 69 – 117, I папка). Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Въз основа на съставения ревизионен доклад, органът възложил ревизията и ръководителят на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, са издали Ревизионен акт (РА) № Р-22002219000685-091-001 от 23.12.2020 г., надлежно връчен на ревизираното лице на 05.01.2021 г. по електронен път (л. 59-68, I папка). С издадения РА на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер 700 083,80 лв., по фактури, издадени от 13 преки доставчици на ревизираното дружество: „ЛУКСУРИ КАРС 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „КМ-БИЛДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД; ЕИК[ЕИК]; „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЛИОН – ТРЕЙДИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД, ЕИК[ЕИК].

Предвид непризнатото право на данъчен кредит от 700 083,80 лв. , с РА за процесните периродии януари 2015 г. – май 2017 г. , на жалбоподателя е определен данък за довносяне по ЗДДС в размер на 703 280,89 лв. главница и 347 468,51 лв. лихва /общо 1 050 749,40 лв./.

За 2015 г. с РА са определени допълнителни задължения по ЗКПО в размер на 110 959,50 лв. главница и 53 641,28 лв. лихва. За да определят тези допълнителни задължения по ЗКПО органите по приходите са взели следните счетоводни действия:

а/ на основание чл. 10, ал. 1 от ЗКПО са увеличили данъчния финансов резултат на жалбоподателя с данъчните основи по фактурите на горепосочените 13 доставчика на жалбоподателя, които са приели, че доставките по тях са фиктивни.

б/ на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО са увеличили данъчния финансов резултат на жалбоподателя с разходи несвързани с дейността му и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО са увеличили данъчния финансов резултат на жалбоподателя с недокументирани разходи /общият размер на непризнатите разходи е 1 057 359 лв./.

в/ на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО са коригирали годишни данъчни амортизации от 320 133,82 лв. на 278 644,73 лв.

За 2016 г. с РА са определени допълнителни задължения по ЗКПО в размер на 172 570,07 лв. главница и 65 342,17 лв. лихва. За да определят тези допълнителни задължения по ЗКПО органите по приходите са взели следните счетоводни действия:

а/ на основание чл. 10, ал. 1 от ЗКПО са увеличили данъчния финансов резултат на жалбоподателя с данъчните основи по фактурите на горепосочените 13 доставчика на жалбоподателя, които са приели, че доставките по тях са фиктивни.

б/ на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО са увеличили данъчния финансов резултат на жалбоподателя с разходи несвързани с дейността му и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО са увеличили данъчния финансов резултат на жалбоподателя с недокументирани разходи /общият размер на непризнатите разходи е 1 761 473,97 лв./.

г/ на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО са коригирали годишни данъчни амортизации от 423 753,15 лв. на 379 486,74 лв.

Така издаденият ревизионен акт е обжалван от ревизираното лице на основание и в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК пред горестоящия в йерархията административен орган - директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП (л. 128, I папка), който в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК е постановил Решение № 476/26.03.2021 г. (л. 25, I папка), с което е: отменил РА в частта на установения резултат за ДДС за данъчни периоди от м. 01.2017 г. до м. 03.2017 г., както и за м. 05.2017 г., ведно със съответните лихви; изменил РА в останалата част на установения резултат за ДДС и корпоративен данък за внасяне за финансовата 2015 г. и 2016 г., ведно с начислените лихви, както следва:

По ЗДДС:

Непризнатото право на данъчен кредит е определено на 636 655,77 лв. за процесните периоди януари 2015 г. – май 2017 г. и на жалбоподателя е определен данък за довносяне по ЗДДС в размер на 647 217,84 лв. главница и 346 424,87 лв. лихва. /общо 993 642,71 лв./.

По ЗКПО за 2015 г. :

За 2015 г. са определени допълнителни задължения по ЗКПО в размер на 104 410,66 лв. главница и 50 503,60 лв. лихва /общо 154 914,26 лв./.

За да определи горепосочените задължения по ЗКПО за 2015 г. с изменителната част на Решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, са направени следните корекции на РА:

а/ на основание чл. 10, ал. 1 от ЗКПО е намален данъчният финансов резултат на жалбоподателя с данъчните основи по фактури на горепосочените 13 доставчика на жалбоподателя, за които е прието, че доставките по тях са не са фиктивни.

б/ на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е намален данъчният финансов резултат на жалбоподателя с признати разходи /общият размер на признатите разходи е 1 030 759,19 лв./.

в/ на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО са коригирани годишни данъчни амортизации от 320 133,82 лв. на 317 533,82 лв.

По ЗКПО за 2016 г. :

За 2016 г. с РА са определени допълнителни задължения по ЗКПО в размер на 163 753,13 лв.

главница и 62 003,71 лв. лихва /общо 225 756,84 лв./.

За да определи горепосочените задължения по ЗКПО за 2016 г. с изменителната част на Решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, са направени следните корекции на РА:

а/ на основание чл. 10, ал. 1 от ЗКПО е намален данъчният финансов резултат на жалбоподателя с данъчните основи по фактури на горепосочените 13 доставчика на жалбоподателя, за които е прието, че доставките по тях са не са фиктивни.

б/ на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО е намален данъчният финансов резултат на жалбоподателя с признати разходи, свързани с дейността му /общият размер на признатите разходи е – 8 801,24 лв. /44 592,97 лв. – 35 791,73 лв./.

в/ на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е намалилен данъчният финансов резултат на жалбоподателя с признати разходи /общият размер на признатите разходи е 1 725 682,39 лв./.

Общите разходи по б/ и в/ възлизат на 1 716 881,15 лв.

г/ на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО са коригирани годишни данъчни амортизации от 423 753,15 лв. на 423 063,15 лв.

Ревизионният акт, в частта изменена с решението на директора на дирекция "ОДОП" С. е обжалван пред Административен съд София - град, на основание и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. В тази част е отменено решението на АССГ при първоначалното разглеждане на делото с решението на ВАС и върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ.

РА се оспорва като незаконосъобразен, поради неспазване на процесуалните правила на ДОПК по издаването му, като и поради противоречието му с материалния закон.

Ответникът Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при Централно управление на Национална агенция по приходите – [населено място] оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена, като се приемат съображенията за потвърждаване на РА с горесцитираното решение, постановено от него.

Контролиращата страна Софийска градска прокуратура не взема становище по делото.

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което следва да се разгледа по същество.

Съдът, като взе предвид твърденията на страните и прецени събраните доказателства, на основание § 2 от ДРДОПК във вр. чл. 168 от АПК, приема следното от фактическа и правна страна при цялостна проверка на основанията за законност на РА по чл. 146 от АПК и чл. 160, ал. 2 от ДОПК:

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена повторна ревизия (във връзка с Решение № 153/24.01.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., л. 220, I папка), започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002219000685-020-001 от 04.02.2019 г. (л. 44, I папка), връчена по електронен път на 14.02.2019 г., издадена от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 376, II папка). Предметът и периодът на ревизията обхваща определяне на задълженията за корпоративен данък (КД) за 2015г. и 2016г. и за ДДС за периодите 01.01.2015г. - 31.07.2017г. Въз основа на Заповед № Р-22002219000685-023-001 от 21.02.2019 г., производството е спряно, на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК за срок от 3 месеца (до 21.05.2019 г.) и възобновено със Заповед № Р-22002219000685-143-001 от 22.05.2019 г., с която е определено, че срокът на ревизията е до 14.08.2019 г. Заповедите са връчени по електронен път (л. 47 – 51, I папка). Срокът за извършване на ревизията е продължаван със Заповед за изменение на ЗВР №

Р-22002219000685-020-002 от 23.07.2019 г. и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002219000685-020-003 от 14.10.2019 г. (последната във връзка със Заповед № Р-22002219000685-ЗИД-001 от 14.10.2019 г. издадена по реда на чл. 113, ал. 3, вр. чл. 114, ал. 4 от ДОПК на Г. Д., на длъжност изпълнителен директор на НАП, съгласно

Решение № 269 от 11.05.2017 г. л. 375, II папка), като е определен краен срок за приключване на ревизията до 14.02.2020 г. (л. 52-57, I папка). Заповедите (за спиране, възобновяване и изменение) са издадени от органа, възложил ревизионното производство.

В законоустановения срок е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002219000685-092-001/28.02.2020 г., връчен на 05.05.2020 г. по електронен път (л. 69 – 117, I папка). Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Въз основа на съставения ревизионен доклад, органът възложил ревизията и ръководителя на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, са издали Ревизионен акт (РА) № Р-22002219000685-091-001 от 23.12.2020 г., надлежно връчен на ревизираното лице на 05.01.2021 г. по електронен път (л. 59-68, I папка).

При извършване на служебната проверката по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в срокът по чл. 114, ал. 4 от ДОПК за завършване на ревизията, след надлежното му удължаване по реда на чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Ревизионният акт е издаден от органа по приходите, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията, съобразно правилото на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, и определя задължения за периода, за който е възложена ревизията. Издаден е в изискуемата форма и в съдържанието му са изложени фактическите и правните основания за постановяването му. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т. 1 на представена от ответника Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. /л. 376 и сл., II папка/, с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на А. Г. М., в качеството ѝ на началник сектор "Ревизии", отдел "Ревизии", дирекция "Контрол" в ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, който да издаде и РА съобразно предвиденото в чл. 119, ал. 2 ДОПК. 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 (л. 120-127). 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 и като съобрази заключенията по СТЕ и допълнителната СТЕ, 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 настоящия случай от доказателствата по делото се установява, включително и от заключенията на СКТЕ, 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 вещото лице, представено по делото на 29.09.2022 г., касаещо частта, относно изрично посочените 6 броя документа (РД, РА и т.м.), за които липсват данни за положен КЕП от съответните приходни органи. В тази връзка съдът съобрази, че в представеното на 15.11.2022 г. и прието по делото допълнително заключение вещото лице е коригирало изводите си. Вещото лице след извършена надлежна проверка на документите е дало заключение, че всеки един от визираните шест документа е подписан с квалифициран електронен подпис, от служителите на съответните органи (ТД на НАП С.), като е посочена и датата, на която са били подписани. Съгласно заключението на вещото лице, представено по делото на 10.01.2024 г., в отговор на въпрос 2 е посочено, че „в електронните подписи на процесните документи не присъства ЕГН на служителя, датата на раждане, присъстват трите имена и адрес на служебна електронна поща“. В тази връзка съдът следва да отбележи, че действително към усъвършенствания 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 е 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 с него 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., I отделение, както и в Решение № 6187 от 25.05.2021 г., VIII отделение. Освен визуализиране на имената, електронният адрес на издателя на документа, в случая вещото лице е установило и вписването на наименованието на лицето, с което е обвързан – ТД на НАП С..

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: а. - 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. Относно отговора на въпрос 1 (на заключението от 10.01.2024 г.) и констатациите

на вещото лице, че реалното време на подписване на документите се извлича от „компютърната система на която са положени, а именно на НАП, при синхронизиране на конкретният компютър със сертифицирани времеви сървъри от вида: server O.bg.pool.ntp.org.“, съдът обръща внимание, че в случая липсата на квалифициран електронен времеви печат не засяга валидността на самия електронен подпис (в този смисъл е и цитираното по - горе Решение № 12498 от 14.12.2023 г. на ВАС, I отделение).

Съдът кредитира заключението като компетентно изготвено, мотивирано, даващо отговор на поставените задачи и съответстващо на събраните доказателства. Заключението за спазването на всички технически изисквания при подписване на електронните документи прави обоснован фактическият извод за наличие на валидно електронно подписане на процесните документи по смисъла на Регламент 910/2014 г. В допълнение следва да се посочи, че по делото липсват данни за извършвана промяна в съдържанието на електронните документи след подписването им. Извършването на „манипулации“ на документа би попретило на проверката на електронния подпис. В случая такава е извършена, била е възможна, като резултатите от нея са цитирани и в заключението на експерта. Този извод не се променя от констатацията на експерта в отговора на въпрос 3, че „при полагане на процесите КЕП не е отправено директно искане за валидиране на подписите“ от издателя на електронните подписи и доставчик на удостоверителните услуги, защото такова законодателно изискване няма. Изискването за полагане на квалифицирания електронен подпис е за потребителя, комуто, след като такъв подпис е издаден, е предоставено правото на валидно електронно подписване на документите. В отговора на визирия въпрос, вещото лице посочва още, че в случая „е било отправено запитване към CRL регистър (Списъци с временно спрени и прекратени удостоверения за електронни подписи и отменени подписи) като единствено при отговор, че текущият КЕП не попада там е възможно подписването“ (в случая подписите са положени). В случая връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа се потвърждава и от предоставената по делото информация от „Борика“ АД. 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. Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл. 113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл. 120 от ДОПК. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил

подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на **чл. 120, ал. 2 ДОПК**, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания **чл. 120, ал. 2 ДОПК**, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите в РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД. Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация.

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните съображения:

По ЗДДС

Безспорно е, че предметът на дейност на жалбоподателя е предоставяне на икономически, финансови и правни консултации на клиенти на дружеството; подготовка на документи и консултации по участие на клиенти в търгове и обществени поръчки; консултации и посредничество по финансиране на проекти на клиенти; счетоводно обслужване на клиенти, търговска дейност чрез вендинг-автомати; отдаване под наем на обекти.

Както се изложи по-горе, с издадения РА на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер 700 083,80 лв., по фактури, издадени от 13 преки доставчици на ревизираното дружество: „ЛУКСУРИ КАРС 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „КМ-БИЛДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЛИОН – ТРЕЙДИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД, ЕИК[ЕИК]. В тази част РО и изменен с административното Решение № 476/26.03.2021 г. на директора Дирекция ОДОП-С., като по конкретно са направени следните изменения: РА е изменен, както следва: установеното ДДС за м. 01.2015 г. за внасяне е в размер на 36 076,32 лв., вместо 36 312,32 лв.; за м. 02.2015 г. за възстановяване в размер на 4 658,68 лв., вместо за внасяне в размер на 34 541,32 лв.; за м. 03.2015 г. за внасяне в размер на 45 581,76 лв., вместо 45 621,76 лв.; за м. 04.2015 г. за внасяне в размер на 21 095,89 лв., вместо 26 643,52 лв.; за м. 05.2015 г. за внасяне в размер на 17 614,78 лв., вместо 18 221,09 лв.; за м. 06.2015 г. за внасяне в размер на 8 143,65 лв., вместо 8 730,40 лв.; за м. 07.2015 г. за внасяне в размер на 23 755,68 лв., вместо 24 361,99 лв.; за м. 08.2015 г. за внасяне в размер на 12 793,07 лв., вместо 13 399,38 лв.; за м. 09.2015 г. за внасяне в размер на 47 367,37 лв., вместо 47 954,12 лв.; за м. 10.2015 г. за внасяне в размер на 33 148,71 лв., вместо 33

755,02 лв.; за м. 11.2015 г. за внасяне в размер на 21 769,78 лв., вместо 22 356,53 лв.; за м. 12.2015 г. за внасяне в размер на 28 103,48 лв., вместо 28 690,23 лв.; за м. 01.2016 г. за внасяне в размер на 19 874,24 лв., вместо 20 480,55 лв.; за м. 02.2016 г. за внасяне в размер на 31 414,80 лв., вместо 31 981,99 лв.; за м. 03.2016 г. за внасяне в размер на 11 344,68 лв., вместо 11 950,99 лв.; за м. 04.2016 г. за внасяне в размер на 45 252,48 лв., вместо 45 839,23 лв.; за м. 05.2016 г. за внасяне в размер на 15 187,15 лв., вместо 15 793,46 лв.; за м. 06.2016 г. за внасяне в размер на 37 384,46 лв., вместо 37 971,21 лв.; за м. 07.2016 г. за внасяне в размер на 27 704,27 лв., вместо 28 310,58 лв.; за м. 08.2016 г. за внасяне в размер на 39 723,87 лв., вместо 40 330,18 лв.; за м. 09.2016 г. за внасяне в размер на 22 034,25 лв., вместо 22 621,00 лв.; за м. 10.2016 г. за внасяне в размер на 25 657,84 лв., вместо 26 264,15 лв.; за м. 11.2016 г. за внасяне в размер на 29 138,64 лв., вместо 29 725,39 лв.; за м. 12.2016 г. за внасяне в размер на 42 872,22 лв., вместо 43 478,53 лв.; за м. 04.2017 г. за внасяне в размер на 317,49 лв., вместо 1 295,41 лв., ведно със съответните лихви.

С решението на Директора на Дирекция ОДОП изцяло е отменен РА в частта, с която не се признава право на приспадане на данъчен кредит в размер на 39 436 лв. но доставки по три фактури от Л.-Т. ООД, поради което доставките на това дружество не се обсъждат в настоящото решение.

По делото са изслушани две ССЕ /л.л. №№ 999-1 208 и 1 460 – 1 466/, които които съдът кредитира, като неопровергани от насрещни доказателства и които проследяват следните счетоводни отразявания на процесните фактури при жалбоподателя и доставчиците му по отказания данъчен кредит по ЗДДС след изменението с административното решение:

1. в общ размер на 325423,89 лв. по 35 фактури, издадени **ОТ „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД** на „Лион Инвест Груп“ АД- с номера №284/23.01.2015г., №286/29.01.2015г., №287/30.01.2015г., №289/27.02.2015г., №291/05.03.2015г., №293/10.03.2015г., №294/31.03.2015г., №300/30.04.2015г., №302/30.04.2015г., №303/28.05.2015г., №304/29.05.2015г., №308/30.06.2015г., №310/30.07.2015г., №313/31.08.2015г., №314/31.08.2015г., №315/30.09.2015г., №317/30.09.2015г., №329/23.12.2015г., №337/26.02.2016г., №341/28.04.2016г., №344/31.05.2016г., №349/15.06.2016г., №350/17.06.2016г., №352/30.06.2016г., №353/30.06.2016г., №355/22.07.2016г., №361/15.08.2016г., №364/31.08.2016г., №365/12.09.2016г., №366/26.09.2016г., №370/30.09.2016г., №371/31.10.2016г., №373/31.10.2016г., №375/16.12.2016г. и №390/30.12.2016г.; Предметът на доставките са услуги - комисионно възнаграждение по посреднически услуги съгласно договор: „Възнаграждение по договор от 15.09.2014г. и съгл. анекс 3/23.01.2015г. – частично“; Комисионно възнаграждение по договор от 05.01.2015г и съгласно констативен протокол от 29.01.2015г“; „Комисионно възнаграждение по договор от 05.01.2015г и съгласно констативен протокол от 27.02.2015г.“, „Комисионно възнаграждение по договор от 05.01.2015г и съгласно констативен протокол от

31.03.2015г.“, Комисионно възнаграждение по договор от 05.01.2015г и съгласно констативен протокол от 30.04.2015г. и пр. В предмета на фактурите са индивидуализирани договори, анекси и констативни протоколи с дати и номера. Към фактурите са представени договори, анекси, протоколи, констативни протоколи. Съгласно договор от 05.01.2015 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД /възложител/ и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД /изпълнител/, възложителят възлага, а изпълнителят приема да посредничи за съгласуване волята на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД и „ТИТАНИКА 2008" ЕООД по договорните им отношения, като води конфиденциални преговори с тях. Договорено е възнаграждение в размер на 10 % от възнаграждението, което възложителят /Л. ИНВЕСТ Г. АД/ е получил от своя клиент „ТИТАНИКА 2008" ЕООД. Представени са и констативни протоколи относно получени суми от „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД от „ТИТАНИКА 2008" ЕООД и начислени комисионни възнаграждения в полза на „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД. С Анекс от 30.04.2015 г. към договор от 05.01.2015 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД и "ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД е променен размерът на възнаграждението в размер от 10 на 20 %. С Анекс от 02.01.2016 г. към договор от 05.01.2015 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД и "ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД размерът на възнаграждението променено в размер на 50 %. Представен е договор сключен между Т. 2008" ЕООД /възложител/ и „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД /изпълнител/ за предоставяне на „консултативни дейности“, включващи информация за обявените на територията на страната обществени поръчки, търгове, конкурси, административно обслужване и др. , приложени са анекси към него, констативни протоколи и споразумения във връзка с неговото изпълнение. Предмет на договора от 07.01.2013 г. е търсене на клиенти и провеждане на разговори с тях с цел запознаване с нормативната база, регламентираща изхвърлянето на създадени от тези клиенти на биоразградими отпадъци и опазване на околната среда, предлагане на оптимален вариант за използване на инсталация за биогаз с оглед конкретния отпадък. Към него са представени подписаните между страните анекси, с които срокът на договора е продължен и констативни протоколи. Съгласно договор от 15.09.2015 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД /възложител/ и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД /изпълнител/, възложителят възлага, а изпълнителят приема срещу договорено възнаграждение да посредничи на възложителя за осигуряване финансирането на следните проекти: „Изграждане инсталация с мощност 1 мегават електрическа и 1,5 мегавата топлинна мощност с технология газифициране на дървесен чипс в района на [община] на стойност 5000000 евро и „ Изграждане на цех за готови храни с удължена трайност на стойност 2750000 евро“ . Според договора възложителят следва да осигури недвижими имоти за проектите, представени са и 14 анекса към този договор, с които се променя възнаграждението. В обяснението, дадено в хода на ревизията от управителя на „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ"

АД е посочено, че за изпълнението на някои от възложените услуги е ползвал частично помощни дейности от подизпълнители, без да е налице цялостно превъзлагане на конкретна услуга от „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД. Относно кадровата и квалификационна обезпеченост в хода на ревизията от доставчика са представени: Трудов договор №1/01.06.11 год. с работодател „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД и С. С. Х. /работник/служител; допълнително споразумение № 2/01.01.2015 год. към трудов договор № 1 за смяна на длъжността; Диплома за висше образование на С. С. Х.; Р.-платежни ведомости по месеци, за период от 01.2015 год. до 06.2017 год. Относно материалната и техническа обезпеченост, представени: счетоводно амортизационен план за 2015 год., счетоводно амортизационен план за 2016 год. и за 2017 год., Хронологична ведомост аналитични сметки от гр. 20 за периода от 01.01.15 год. до 31.12.17 год., договор за финансов лизинг № 11855 на МПС с рег. [рег.номер на МПС] и свидетелство за регистрация на автомобила. Установено е от представените по делото доказателства в това число и заключението по ССЕ, че фактурите, издадени от „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД са разплатени по различни начини- част от тях в размер на 1588113,03 лв. са платени по банков път, по касов път са платени 8918,58 лв. Част от тях са разплатени по протокол от 31.12.2015г. за прихващане на задължения с вземания от 25920 лв. По споразумение от 27.09.2016г. са разплатени 1800 лв, по Споразумение от 02.01.2017г. за трансформиране на задължение по фактури, във финансов дълг (като временна финансова помощ) към (от) „Зелено бъдеще“ АД - общ дълг 402653,21 лв, по Споразумение от 01.04.2017г. за трансформиране на задължение по фактури във финансов дълг (като временна финансова помощ) към (от) „Зелено бъдеще“ АД - общ дълг 10561,49 лв. Всичко по протокола и споразуменията 440934,70 лв. Общо по уреждането на разчети 2037966,31 лв. Начинът на разплащане на конкретните фактури е изследван в Таблица № 19 от приетото заключение по ССЕ.

При така събраните доказателства съдът не приема за правилни и обосновани изводите от органите по приходите, че остава недоказано извършването на фактурираните услуги от посочения доставчик, че те са фиктивни. Ясно е, че представените договори, анекси към тях, протоколи представляват частни документи, които не обвързват съда с материална доказателствена сила. Без значение е, че посоченият в тях предмет на доставките е формулиран твърде общо и не би могло да се установи точно нито предметът на услугите, нито резултатът от тях, нито как е формирана цената. Настоящият състав не приема, че въз основа на тези документи трябва да се правят и изводи за наличие на кадрова и техническа обезпеченост у доставчика. Без значение е, че не са представени никакви проекти, разработки, не е ясно на какви въпроси е отговаряно, нито резултатите от кандидатстването по проектите. Без значение е липсата на данни данни за отпуснато финансиране. Още повече без значение е, че има фактурирани услуги във връзка с кандидатстване по проект „Л. 2014-2010“, но липсва реален резултат от

същото - няма доказателства кандидатствано ли е по проекта, няма представени разработки.

Може да се приеме, че представените договори, анекси и констативни протоколи не доказват реално извършена облагаема доставка – така както е описано в тях. Тяхното съдържание касае предимно цената, а начинът на формулиране на предмета им възпрепятства контрола по изпълнението им. Без значение е, че не са представени никакви документи и доказателства, от които да е видно естеството на свършената работа, както и реалната нужда от нея. Възможно е в подписаните между страните констативни протоколи по никакъв начин да не е конкретизирано естеството на свършената работа. При този анализ на доказателства не може да се обоснове, обаче, извод, че е извършено документиране на доставки на услуги без те реално да са предоставени от посочения доставчик, поради следното:

Безспорно е, че реалността на доставките е задължително условие за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС – арг. от чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Настоящият състав, обаче, не приема, че съпътстващите документи по осъществяването на една търговска сделка, като приемо-предавателни протоколи, всякакъв друг вид протоколи, образци и дори самите договори, са от естество да наложи извод за фиктивност на доставката. И това - особено при надлежно осчетоводяване на фактурите, какъвто е настоящият случай. Плащането не е сред основанията за възникване на правото на данъчен кредит – чл.68 и чл. 69 от ЗДДС, нито липсата му е сред основанията за отказ на такова право – чл. 70 от ЗДДС. Плащането, обаче, ако е извършено, е индиция за реалността на доставката по осчетоводяването, защото облатното просто е икономически нелогично. В този смисъл, не са аргументи за фиктивност на доставките, изложените в РА факти, които се приемат като безспорни и от настоящия състав, че липсват приемо-предавателни протоколи /ППП/, данни за лицата извършили доставките, липсват данни за калкулиране на цената, количествено-стойностни сметки, дали са влагани материали или се касае само за труд, няма отчетни и инструктажни книги за лицата, извършили СМР. Неправилно данъчните органи правят изводи за фиктивност на доставките, като се мотивират с неизпълнение на нормите, уреждащи полагането на труд, както и тези, уреждащи отношенията по осъществяване на доставките, когато те са административно регулирани. Неизпълнението на тези норми може да е основание за налагане на административни санкции, но не и да се правят изводи за нарушаване на данъчното законодателство. Още по-несъстоятелни са аргументите на данъчните органи за нарушаване на данъчното законодателство, основани на начина на изпълнение на търговските договори: надлежно-ненадлежно, икономически логично-нелогично, оформянето им в съответната договорна форма или не. Стига се дори до комични констатации по РА и административното решение, че съпътстващите осчетоводяването частни документи, които отразяват извършването на доставката, нямат обвързваща материална доказателствена сила

по чл. 178 и сл. от ГПК, а пък изпълнителите на доставката не били определяеми, защото не било посочено ЕГН. Аргумент от това е, че за да се докаже реалността на доставката, то тя евентуално следва да се установи с някакво нотариално удостоверяване или с ЕГН на служител или работник. Не само комично, но и в противоречие с основни принципи на частното право са изводите на данъчните органи, че предпоставка за валиден договор за наем, например, е собственост върху отдавания под наем обект – арг. от чл. 228 и сл. от ЗЗД. Или, ако доставчикът не е собственик на отдавания под наем имот или МПС, то това било индиция за фиктивност, което е настоящият състав приема, че неправилно. Меко казано неправилно е, данъчните органи да правят извод за фиктивностна сделка от факта, че предметът на доставката не бил реализиран от получателя или че не ставало ясно каква е определена цената на доставката, които факти отразяват търговски отношения, които по никакъв начин не могат да се отнасят към фискалните. Тези изводи на органите по приходите не само не установяват фиктивност на доставките, но и влизат в съществено противоречие с фундаментални принципи, не само както се посочи на частното право, но и конкретно на търговското. Така например, приемането на търговска сделка, каквото е процесното осчетоводяване на фактурите, е достатъчно да преодолее възражения на получателя дори за липса на форма на сделката – чл. 292, ал. 3 от ТЗ, както и всякакви други възражения – чл. 301 от ТЗ. Тези норми определят характера на търговските отношения, като бързи и правно-сигурни, извършвани между компетентни лица по занятие и подчинени на единствената цел за икономически резултат. Не може, така законово деформализираните търговски отношения, да се формализират от органите по приходите с цел доказване фиктивност на доставките и то на базата на търговски възражения, които никой от контрагентите не прави или пък вменявайки административни нарушения, каквато компетентност органите по приходите нямат. Тук следва да се отбележи и фактът, че горепосомените ССЕ дават заключение за документална следа, че предметът на доставките е предназначен извършване на други облагаеми доставки във връзка с горепосочения пердмен на дейност на жалбоподателя, поради което той не е краен получател на доставките, за да му се откаже право на приспадане на данъчен кредит. На база на това, както и на база на горесцитираните норми на чл. 68 и сл. от ЗДДС, които в конкретния случай релевират към безспорни облагаеми доставки с право на приспадане на данъчен кредит за жалбоподателя, който не е краен портебител по тези доставки, съдът приема, че за да упражни надлежно правото за приспадане на данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже изпълнението на нормите на ЗДДС по конкретните доставки с надлежното им осчетоводяване и съответно данъчната изправност по тях. Видно от горепосомените ССЕ, жалбоподателят е осчетоводили фактурите надлежно. При това осчетоводяване експертизата не открива неизпълнение на релевантното законодателство. Съгласно чл. 51 от

ДОПК вписванията в **счетоводните** книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. В процесния случай тези вписвания са надлежно извършени, няма нарушения на законодателството. Тази фискална коректност налага извод за реалност на доставките. За целите на данъчното облагане следва да се взема предвид единствено надлежното счетоводно отразяване на сделките, като единствено отражение на данъчно-релевантни факти – движение на пари. Документи като договори, ППП, документи за отделни плащания и др. под. не отразяват такова движение по смисъла на данъчните закони. За пълнота и допълнителна аргументация, следва да се посочи и това, че когато данъчната администрация приема една доставка за фиктивна и отказва право на приспадане на данъчен кредит на получателя, то тя би трябвало да подходи по същия начин и спрямо доставчика по облагаемата сделка и да изключи начисления данък от месечната счетоводна декларация по ЗДДС. В конкретния случай няма такива данни. Фактически се стига до двойно събиране на ДДС. Данъчната администрация следва да попълва фиска като прилага защитните норми на данъчното законодателство – например чл. 177 от ЗЗД, предвиждаща солидарна отговорност за плащането на ДДС от получателя, а не да се опитва да прави недопустими оспорвания на база на частните правоотношения между контрагентите по доставката.

При първото разглеждане на делото от АССГ, относно кадровата обезпеченост на доставчика, съдът е цитирал принципното Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Изводът от решението на СЕС е същият до който достига и настоящ състав по-горе, а именно, че надлежното счетоводство, което отрязва движение на пари е онзи единствен правно-релевантен факт, който данъчните органи следва да съобразяват при извършване на фискалната си дейност по събиране на данъци. Ненадлежното осчетоводяване при доставчиците не може да е основание за загуба на права при ревизирания получател, стига той дане участва в данъчна измама, за което по делото няма данни.

Горепосочените изводи се налагат и след обсъждане на документите, чието разглеждане е указано с отменителното решение на ВАС, и по

конкретно: доказателства, представени от жалбоподателя: с опис /л.769 от първоинстанционното дело/ и приети в открито съдебно заседание на 29.03.2023г.; с опис на документи с вх. № 14524 / 12.04.2023г./л.811/, приети в откритото съдебно заседание на 10.05.2023 г., представените с опис на документи от 21.09.2023г./ л.1300/, приети в съдебно заседание на 08.11.2023г. Не са обсъдени също представените още в хода на ревизията доказателства от Л. инвест груп АД към Уведомително писмо от 27.02.2020 по ИПДПОЗЛ от 07.02.2020г., представени от Т. 2008 ЕООД, приложени към писмо с вх. № 4181/04.02.2022 от Окр Прокуратура П. по ДП 157/2018г., приети по делото в СЗ на 23.03.2022г., проекта за кандидатстване по програма Л. 2014-2020. Това са съпатстващи документи на счетоводното отразяване на доставките, на които съдът не придава тежестта, която придава на осчетоводяването, предвид изложените по-горе мотиви.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

2. В общ размер на 1955,83 лв. по фактура № 124/ 20.04.2015г. , издадена от **„НИКС ЕКСПРЕС“ ЕООД** на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД с предмет – „Консултации и преработка на бизнес план и обосновка на проект за кандидатстване пред Европейска Програма „Хоризонт 2020“. към фактурата е представен констативен протокол от 20.04.2015г., двустранно подписан , в който е посочено, че доставчикът е предоставил консултации и помощна дейност за изработване на бизнес план и обосновка на проект: „Изграждане и оборудване на цех за производство на готови храни с удължена трайност“ , предназначен за кандидатстване за финансиране пред Европейска Програма „Хоризонт 2020“. Данъчните приемат липсата на всякаква конкретна информация във фактурата относно дейностите, които включват тези консултации или съпатстващи фактурата документи, която да конкретизира предмета и цената на услугата, представеният констативен протокол също не може да установи тези факт. Приемат, че той не представляват и годно доказателствено средство относно извършването на услугата и предаване на резултата от изпълнителя на възложителя, тъй като съдържанието му повтаря предмета на фактурата, който е твърде общ и от него не би могло да се установи кога точно е извършена, как е формирана цената и каква е стойността ѝ. От значение бил и фактът, че те като частен писмен документ без достоверна дата, не разполага с материална доказателствена сила. Към фактурата не бил представен бизнес план или обосновка на проект, които биха могли да докажат резултат от предоставена услуга. Недоказано оставало и кой е предоставил услугата, тъй като доставчикът нямал регистрирани трудови договори. По данни от предходния собственик и управител на „НИКС-ЕКСПРЕС" ЕООД, за извършване на услугата са били използвани външни консултанти, но доказателства в тази връзка не са ангажирани. Индиция за нереалност на доставката била и наличие на формално

документиране е и фактът, че при направена проверка в регистрите на НАП е установено, че фактурата не е включена в дневника за продажби на доставчика „НИКС-ЕКСПРЕС“ЕООД. Недоказано оставало и разплащането по процесната фактура. Приложен бил фискален бон, но е установено било, че дружеството няма регистрирано фискално устройство, поради което са направени изводите на ревизиращите, че с приложеният фискален бон се симулира плащане без това да е осъществено.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване надоставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

3. В общ размер на 288 ,00 лв. по фактура № [ЕГН]/ 28.04.2017, издадена от **„ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД** с предмет услуги - „текущ ремонт и профилактика на вендинг автомати през м. април 2017г. Данъчните органи приемат, че към фактурата не са приложени други документи във връзка с реалността на доставката. Липсвали доказателства за наличие на договорни отношения между страните. Не било конкретизирано и на кои вендинг машини е извършена профилактика и какво включва тя, както и разполага ли доставчикът с техническа и кадрова възможност да предоставя такава услуга. При ревизията било установено, че доставчикът има 4 броя назначени лица на трудови правоотношения на длъжности: лепач на афиши, монтажник сложни комбинирани изделия. Икономическа дейност на лицата - дейност на рекламни агенции. Нямало подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО за финансовата 2017 г. Нямало данни за подадена Справка по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатените доходи по извънтрудови правоотношения. Следователно, проверяваното лице нямало назначени лица на трудови правоотношения, притежаващи необходима кадрова обезпеченост за извършването на доставката по горе цитираната фактура - ремонт и профилактика на вендинг автомати. Липсвали и доказателства за извършено разплащане. Установено е, че фактурата била осчетоводена съгласно Закона за счетоводството, но при липса на други документи - договори, анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, документи доказващи плащането по фактурата и пр., свързани с декларираната доставка, оставало недоказано реално извършена доставка от доставчика.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване надоставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното

решение, е неправилна и следва да се отмени.

4. В общ размер на 84488,35 лв. по 9 фактури, издадени от **„ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД**. Фактури №№ [ЕГН]/ 08.04.2016г.; [ЕГН]/ 12.04.2016; 58/ 31.08.2016г.; 80/05.10.2016г.; 102/ 20.10.2016г. [ЕГН]/03.11.2016; [ЕГН]/07.11.2016 с предмет „възнаграждение по договор“, възнаграждение по договор и констативен протокол и наем недвижим имот; както и фактура № 113/ 31.10.2016г. с предмет ДМА – MacBook Pro 17 inch и MacBook Pro 17 inch. Към посочените фактури не били приложени каквито и да е съпътстващи документи, което се установява и от заключението по ССЕ. С писмо вх. № 39247/03.11.2023г. до съда са представени за пръв път споразумения от 9.09.2016г. и от 09.09.2016г. и 23 договори за паричен заем към него, както 31 бр. разписки и споразумение от 17.11.2016 и 33 договора за паричен заем към него и 32 бр. разписки (л. 1471 до 1589 от делото). Така представените писмени доказателства, приема съставът на АССГ при първото разглеждане на делото, представляват частни документи без достоверна дата. От съдържанието им не можело да се установи, връзка със спорните фактури и доставките по тях. Не били представени цитираните във фактурите договори и констативни протоколи, поради което не може да се установи и предмета на тези доставки, за да се направи извод относно реалността им. Единствено фактурите и счетоводното им отразяване не били достатъчни, за да обосноват извод за реалност на доставките, особено в настоящия случай, в който без приложени договори и протоколи, цитирани в тях, не би могло да се установи и предмета им. Не били налични други търговски документи свързани с „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД / – договори, анекси свързани с тях, приемо-предавателни протоколи, документи свързани с плащането на фактурите, приложено само копие на един брой нечетим фискален бон към фактура №113/31.10.2016 г. Липсвали всякакви доказателства преки и косвени за наличие на договорни отношения между страните. След като не били представени дори описаните в самата фактура документи (договори и протоколи.) и други документи, удостоверяващи какво включва описаната услуга или стока, оставал неизяснен и въпросът как точно е формирана фактурираната цена. Относно фактурите с предмет „възнаграждение по договор“, без да е посочен конкретен договор и без да е приложен такъв, следвало да се посочи, че съдържанието на фактурите не отговаря на изискването на чл. 71, т.1 от ЗДДС, във вр. с чл. 114, ал.1, т.9 от ЗДДС. Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване на доставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

5. В общ размер на 32085,81 лв. по 13 фактури, издадени от от „**КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77**“ **ЕООД** на „Лион Инвест Груп“ АД с предмет „възнаграждение за изготвяне на коректна ценова оферта“: Фактура № [ЕГН]/05.08.2015г, № [ЕГН]/10.08.2015г; № [ЕГН]/17.08.2015г; № [ЕГН]/20.08.2015г; № [ЕГН]/31.08.2015г, № [ЕГН]/01.09.2015г, № [ЕГН]/02.09.2015г, № [ЕГН]/14.09.2015г; № [ЕГН]/18.09.2015г; № [ЕГН]/24.09.2015г, № [ЕГН]/28.09.2015г, № [ЕГН]/30.09.2015г, и Фактура № [ЕГН]/23.10.2015г с предмет „наем на склад по договор“. Към фактурите били представени двустранно подписани констативни протоколи. Представени били доказателства за осчетоводяване на фактурите при доставчика и жалбоподателя. Като доказателства за плащане били представени фискални бонове за извършени разплащания по фактурите, с изключение към фактури № 117/01.09.2015 г., №129 /24.09.2015 г, по които е вписано, че плащането е по сметка, но не били представени документи за плащане. Не били представени сключени договори и анекси във връзка с фактурираните доставки. Не били представени и самите ценови оферти, нито доказателства, че клиентът на жалбоподателя е участвал в посочените в констативните протоколи търгове, както и предмета на търговете или офертите и тяхната дата. Относно фактурата с предмет наем не било конкретизирано за какъв склад се отнася, нито е представен договор, посочен във фактурата. В тази връзка не можело да бъде установено разполага ли дружеството с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Не можело да бъде доказан предходен доставчик. Не можело да се докаже и реално извършване на доставките. На основание гореизложеното правилен и обоснован бил изводът на органите по приходите, че се касае за привидни сделки, които не представляват доставки по смисъла на ЗДДС и съответно данъкът е неправомерно начислен.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване на доставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

6. В общ размер на 1649,13 лв. по фактура № [ЕГН]/ 26.02.2016г., издадена от „**МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП**“ **ЕООД** на „Лион Инвест Груп“ АД за услуга със същия предмет „Възнаграждение по изготвяне на коректни ценови оферти“. Към фактурата бил приложен констативен протокол от 26.02.2016г. Не били представени доказателства кой и как е изготвил офертите, както и такива, че действително клиентът на жалбоподателя е участвал с тях в посочените търгове, не били посочени предметът на търговете и дата, не са конкретизирани и какви дейности се включва в тези тази услуга и как е формирана цената й.

Не били представени сключени договори, анекси, споразумения, документи за извършено разплащане и/или други съпътстващи документи. Липсвали доказателства за наличие на кадрова обезпеченост на доставчика, както и какво включват тези доставки. Изложеното относно доставките с аналогичен предмет, фактурирани от „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД било относимо и към фактурата, издаден от „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД, поради което РА и в тази част се явявал законосъобразен.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване надоставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

7. В общ размер на 21199,97 лв. по 15 фактури, издадени от „**ИНФРАКОНСТРУКТ П.**“ **ЕООД** на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД. Фактура № 12 / 25.04.2016, №15/27.04.2016 г., , №13/26.04.2016 г., и фактура № 16/28.04.2016г. са с предмет на доставката „ Възнаграждение за изготвяне на коректна ценова оферта“. Те се съпътствали от констативни протоколи от същите дати. За тези фактури се отнасяло изложеното относно фактурите със същия предмет, издадени от „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД. Към тях не били представени договори или документация, доказваща участие в конкретни търгове, не може да бъде установено и как е изготвена офертата и от кого. Останалите фактури, издадени от „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД с номера №№ [ЕГН]/27.06.2016г; 20/06.07.2016; 22/15.07.2015г; 23/19.07.2016; 25/26.07.2016; 27/31.07.2016; 21/11.07.2016; 24/22.07.2016; 26/28.07.2016 г. са с предмет извършване на СМР на обект-гр.П., [улица] съгласно Акт 19, посочени в тях, а фактури №№ [ЕГН]/ 19.09.2015г и №[ЕГН]/08.09.2016 г. са с предмет Извършени СМР на обект-гр.П., [улица]. Към фактурите за извършване на СМР са представени и актове обр.19 за извършените СМР. Приложени били копия на фискални бонове от ЕКАФП само по следните фактури: 127/27.06.2016 г., №16/28.04.2016 г., №12/25.04.2016 г., №242/19.09.2016 г. По останалите фактури липсвали фискални бонове от ЕКАФП. Липсвали търговски документи /сключени договори, анекси към тях/, документи, доказващи плащането по част от фактурите. Не били представени доказателства, от които може да се установи какво се включва в посочените цени на СМР, за чия сметка са материалите, разполагал ли е доставчикът с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Представените актове обр. 19 като частни документи не обвързвали съда с материална доказателствена сила и не представляват доказателство за отразеното в тях, поради което следва да се ценят от съда с оглед на останалите доказателства по делото. При

липса на други доказателства единствено наличието на тези актове не можело да обоснове извод за реалност на фактурираните доставки и извършването им, именно от посочения доставчик.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване надоставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

В. В общ размер на 97009,17 лв. по седем фактури, издадени от **„М. Т. БГ“** АД на „Лион Ин вест Груп“ АД фактура с №[ЕГН]/05.10.2015г., фактура с №[ЕГН]/30.10.2015г., фактура с №[ЕГН]/ 23.11.2015г., фактура с №[ЕГН]/30.11.2015г., фактура с № [ЕГН]/ 10.12.2015г., фактура с №[ЕГН]/ 30.12.2015г., с предмет :“ Възнаграждение по договор от 01.10.2015 г. и фактура с №[ЕГН]/ 20.01.2016г с предмет „Възнаграждение по договор от 08.01.2016 г. Фактурите се съпътствали от договори, анекс, констативни протоколи, протоколи. Представен бил договор от 01.10.2015 г., анекс от 05.10.2015 г., констативен протокол от 30.10.2015 г., констативен протокол от 10.12.2015 г., протокол от 30.12.2015 г. Съгласно договора, предметът на възложената услуга бил изготвяне на предложение за популяризиране в интернет пространството на инвестиционни идеи на възложителя; практическо разработване на възложената концепция - в случая на интернет платформа; практически действия по позициониране в интернет пространството по начин да се осигури посещаемост. Етапите по изпълнението на договора са констатирани в подписани констативни протоколи. Цялостното изпълнение е предадено на възложителя с протокол от 30.12.2015 г., като посочените в него документи били налични при възложителя. Представен е и Договор за поръчка от 08.01.2016 г., приложение №1 към него, констативен протокол от 30.03.2016 г., констативен протокол от 30.12.2016 г. Предметът на договора е да се популяризира разработения уеб сайт - интернет платформа , насочвайки трафик с инвеститорски интерес. От представените доказателства се установявало, че предметът на посочените договори е твърде специфичен и изисква специални знания и умения. В хода на ревизията, нито след това не била предоставена информация за лицата, извършили услугите и тяхната квалификация. Нямаło регистрирани трудови договори за периода на фактурираните доставки, нямаło наети лица по извънтрудови правоотношения. Не била представена информация за начина на образуване на цените на фактурираните услуги. Не била представена информация за техническа и технологична обезпеченост на дружеството. Посоченият в договора сайт foodchainlion.com не бил достъпен.

При анализа на събраните доказателства обоснован бил изводът на органите по приходите за недоказаност на факта, че фактурираните услуги са реално

извършени.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване надоставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

9. В общ размер на 22883,22 лв. по две фактури, издадени от „**ЛУКСУРИ К. 2014**“ **ЕООД** на „Лион Инвест Груп“ АД за услуги, [ЕГН]/ 29.12.2016 и № [ЕГН]/ 05.12.2016г. с предмет на доставките „Възнаграждение по договор от 18.11.2016г.“ Фактурите са издадени във връзка с консултантски договор от 18.11.2018 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, възложител и „ЛУКСУРИ КАРС 2014“ ЕООД, изпълнител, според който изпълнителят приема да консултира възложителя относно съществуващи законови варианти за предотвратяване на публична продажба на имота на възложителя. Представени са констативен протокол от 05.12.2016 г. и констативен протокол от 29.12.2016 г., но не били представени приемо-предавателни протоколи във връзка с описаните документи и не били представени разработки, доказващи извършената работа. При така представените доказателства не се установявало, как точно е формирана договорената цена и в какво се изразява предоставените консултантски услуги, какво дейности се включват в тях. Предоставянето на такива услуги изисквало специална квалификация, но в хода на ревизията било установено, че „ЛУКСУРИ КАРС 2014“ ЕООД има регистрирани 4 бр. трудови договори на длъжност общ работник строителство сгради, pazач, разпространител на безплатни вестници и брошури. При съвкупна преценка на събраните доказателства извършването на фактурираните услуги от посочения доставчик оставало недоказано.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване надоставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

10. В общ размер на 35596,10 лв. по пет фактури и две кредитни известия, издадени от „**ИНТЕРКАР ГРУП 33**“ **ЕООД**, т.е. по три фактури - Фактура № 3/ 29.02.2016г., фактура № 2/11.02.2016г., фактура № 23/ 31.03.2016г. с предмет “Възнаграждение по договор”. Представен е Договор от 11.01.2016 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД /КУПУВАЧ/ и „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД /ПРОДАВАЧ/, съгласно който „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД продава на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД своето ноу-хау по изграждане на мултимедийна

система за комуникация с клиенти чрез вендинг-автомат. Ноу-хау, предмет на този договор включва: знания, опит, тайни, информация, решения, описания, технически, икономически и нормативни сведения за изпълнение. И. К. Г. 33" ЕООД се задължава да адаптира три броя вендинг автомати, посочени от „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД, технологичната част от посоченото „ноу-хау" съобразно спецификите и нуждите. „ИНТЕР КАР ГРУП 33" ЕООД се задължава да обучи представител на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД във връзка с използването на системата. „ИНТЕР КАР ГРУП 33" ЕООД се задължава да изчисли финансово-икономическите параметри на оборудване и изпълнение за функциониране на система от 40 бр. вендинг автомата, съставляващи гореописаното ноу-хау. Приложени са и констативни протоколи относно изпълнение точките на договора. Тяхното съдържание обаче не допринасяло за конкретизиране предмета на спорните доставки. Предмет на доставките е ноу-хау, адаптиране технологичната част със съответното ноу-хау, както и обучение на представител на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД, подготовка на документи за патентоване на ноу-хау, изчисляване на финансово-икономически параметри и изпълнение за функциониране на системата. Не са представени доказателства, че тези услуги са реално извършени. В констативния протокол от 31.03.2016 г., подписан между ревизираното лице и „ИНТЕР КАР ГРУП 33" ЕООД се сочи, че изпълнителят предава на възложителя финансово-икономическите параметри на оборудване изпълнение на система от 40 вендинг автомата, като същите са съобразени с извършено пазарно проучване. В случая липсвали доказателства за извършено такова пазарно проучване от изпълнителя и не са налице документи, от които да са видни тези финансово-икономическите параметри на въпросното оборудване. В констативния протокол от 29.02.2016 г., подписан пак между тези две ЮЛ се сочи, че изпълнителят предава на възложителя технически схеми за функциониране на мултимедийна система за комуникация с клиенти на 3 вендинг автомата – в случая не са налице доказателства за съществуването и предаването на тези технически схеми. На следващо място, посочените услуги били твърде специфични и извършването им изисквало наличие на специални знания и квалификация. При направена проверка в ПП С. в ТД на НАП обаче е установено, че през проверявания период, доставчикът нямал назначени лица на трудови правоотношения. Няма данни за подадена Справка по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатените доходи по извънтрудови правоотношения. Няма данни за извършвана от него дейност - няма подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО за финансовата 2016 г. Макар да било установено, че фактурите са включени в дневниците за продажби на „ИНТЕР КАР ГРУП 33" ЕООД в съответните данъчни периоди, това, както и счетоводното им отразяване при жалбоподателя не било достатъчно за доказване реалността на фактурираните доставки. Договорът и протоколите не допринасяли за установяване конкретните дейности, включени в предмета на

услугите, не били представени и резултатите от тях, описани в представените частни документи.

Ето защо, правилни били изводите, че не са налични доказателства доказващи по безспорен начин наличието на облагаема доставка от доставчика към жалбоподателя.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване надоставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

11. В общ размер на 8 400,00 лв., по 4 фактури, издадени от „**АСС П. СТАРТ**“ **ЕООД** на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД са издадени 5 фактури с номера; №[ЕГН]/30.04.2015 г., №[ЕГН]/ 15.04.2015 г., №[ЕГН]/24.04.2015 г. и №[ЕГН]/26.06.2015 . Предмет на доставките за СМР в обекти на "ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД в [населено място] на [улица] на [улица] – външно боядисване на сгради, ремонт на покрив, шпакловка, подмяна на окачен таван, ремонт на външни ролетни щори, подмяна на окачен таван, подмяна на стъклопакети; подмяна на окачен таван.

Фактурите са отразени от ревизираното лице в дневниците му за покупки през данъчни периоди м. 03.2015 г., м. 04.2015 г. и м. 06.2015 г. Фактура №[ЕГН]/26.06.2015 не е отразена в дневника за продажби на доставчика. Представени са фактури, актове обр. 19 за СМР и касови бонове за извършено плащане. Съставените акт обр. 19 към фактурите на практика повтарят съдържанието им и не допринасят за установяване начина на формиране на цената на услугите. Не били представени и договори към тях или други доказателства, от които да се установи дали цената е единствено за труд или включва и използваните материали, за чия сметка са те, как са транспортирани и пр. „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД е имало 7 лица по трудови правоотношения на длъжности организатор дейности, техник веб сайт, а е следвало да извърши СМР в [населено място] на обектите на жалбоподателя. Не били дадени обяснения, подкрепени със съответните документи, за това какви материали са вложени, предвид описаните дейности в актовете обр. 19. Представените актове обр, 19 повтаряли дословно съдържанието на фактурите и по своята същност представлявали частни документи, При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи и актовете обр. 19) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не била подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото. В тежест на жалбоподателя било да установи при условията на пълно и

главно доказване тези факти и да представи доказателства за действително извършване на фактурираните СМР. Доказателствата за извършено плащане също не били пряко доказателство за извършване на услугата. По изложените съображения обжалването следвало да бъде отхвърлено и в тази част.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване надоставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

12. В общ размер на 4522,32 лв. по 4 фактури, издадени от **„КМ БИЛДИНГ“ ЕООД**: фактура № [ЕГН]/11.05.2015 г. с предмет “ диспенсър за сосове за две вани, вани за сосове; фактура № [ЕГН]/14.05.2015 г. с предмет хладилни витрини втора употреба; фактура № [ЕГН]/ 30.06.15г с предмет Климатик Midea MCA 2HRN2, тип таванен касетъчен употребяван, Климатик М. PUN-GY06, 48-тип колонен употребяван, Х., витрина-употребявана, Алуминиева стълба- употребявана, медна тръба за климатици; фактура № [ЕГН]/28.07.15г с предмет офис обзавеждане втора употреба, холова гарнитура 3 части, холова гарнитура 5 части, офис столове, секция 5 части и барплот. Предмет на фактурите са стоки – ДМА. Представени са стокови разписки. Макар представените към фактурите стокови разписки да представляват преки доказателства за предаване на стоките/ вещите, то като частни документи следвало да се ценят с оглед на останалите доказателства по делото. С оглед липсата на доказателства, че доставчикът е разполагал със стоките, че са били заведени като ДМА в счетоводството му, както и при липса на доказателства за наличие на офис или склад, в които да са били съхранявани тези ДМА, единствено въз основа на представените стокови разписки (повтарящи описанието във фактурите) и фактурите и тяхното осчетоводяване не било могло да доведе до извод за реалност на доставките. В хода на ревизията “ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП” ЕООД уведомява органите по приходите, извършващи ревизията, че документите - търговски-договори, анекси към тях и пр., във връзка с процесните фактури, издадени от изброените доставчици са иззети с Протокол за доброволно предаване от 10.05.2018 г., по образувано досъдебно производство № 157/2018 г. по описа на Сектор „Икономическа полиция“ [населено място]. Следва да се съобрази обаче, че тези документи в хода на настоящето съдебно производство бяха изискани и предоставени от СГП, където се намираха, и в тях не се установяват договори и анекси към доставчиците, различни от тези, иззети предвид при извършване на ревизията, доколкото в първото ревизионно производство органите по приходи са извършили посещение в ОД "МВР" сектор „Икономическа полиция“ – [населено място], при което е извършен преглед и преснимане на счетоводни и търговски документи на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, които са били иззети от органите на

Икономическа полиция – П. и до които е разрешен достъп, за което е съставен е Протокол №1265815/30.08.2018 г. Като частни документи договорите, приложенията към тях не разполагали с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценявало от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните документи защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не била подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценявал по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото. С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на доказателствената тежест в процеса, всяка страна следвало да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означавало, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанието за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показвал, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предполагало и не изисквало установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях. Позоваването на практиката на СЕС не освобождавало данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следвало да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл било и решението на С. по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11. С това доказване страната не се ббила справила. Т.е. не можело да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да

отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърлила върху данъчния субект собствените си задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално от посочения в тях доставчик, то както доставчикът, така и самият получател следвало да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не можело да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябвало да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсвали. Ободновано било заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не било възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно бил отказан данъчния кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) било неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото бил дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не можело да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

В процесния случай нямало противоречие с тази практиката на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, , защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С решението на СЕС не се отричал необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това било изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка." В т. 63 и 64 от същото решение било посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, [C-132/06](#), Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29

юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Juciwiak, Oriowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел **Директива 2006/112**, и по-конкретно член 242 от нея, задължавал всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

Предвид изложеното, изводът на приходната администрация за липса на доказателства, установяващи, че коментираните доставки на услуги са извършени от посочените доставчици се явявал фактически и правно обоснован. Правилно и законосъобразно с процесния РА на жалбоподателя било отказано правото на данъчен кредит по спорните фактури, в резултат на което били определени и процесните фискални задължения, ведно с прилежащата им лихва за забава.

Настоящият състав не приема горепосочените изводи на данъчните органи, основава се на надлежното осчетоводяване надоставките и препраща за това към мотивите, изложени по-горе в т. 1.

Предвид гореизложеното, в тази част, с която РА не признава право за приспадане на данъчен кредит от този доставчик, и която е потвърдена с административното решение, е неправилна и следва да се отмени.

По ЗКПО:

По горе се изложи, че с изменителното решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, са установени следните задължения за корпоративен данък по ЗКПО, на следните правни основания за данъчните периоди 2015 г. и 2016 г. :

За 2015 г. :

За 2015 г. са определени допълнителни задължения по ЗКПО в размер на 104 410,66 лв. главница и 50 503,60 лв. лихва /общо 154 914,26 лв./.

За да определи горепосочените задължения по ЗКПО за 2015 г. с изменителната част на Решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, са направени следните корекции на РА:

а/ на основание чл. 10, ал. 1 от ЗКПО е намален данъчният финансов резултат на жалбоподателя с данъчните основи по фактури на горепосочените 13 доставчика на жалбоподателя, за които е прието, че доставките по тях са не са фиктивни.

б/ на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е намалален данъчният финансов резултат на жалбоподателя с признати разходи /общият размер на признатите разходи е 1 030 759,19 лв./.

в/ на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО са коригирани годишни данъчни амортизации от 320 133,82 лв. на 317 533,82 лв.

За 2016 г. :

За 2016 г. с РА са определени допълнителни задължения по ЗКПО в размер на 163 753,13 лв. главница и 62 003,71 лв. лихва /общо 225 756,84 лв./.

За да определи горепосочените задължения по ЗКПО за 2016 г. с изменителната част на Решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, са направени следните корекции на РА:

а/ на основание чл. 10, ал. 1 от ЗКПО е намален данъчният финансов резултат на жалбоподателя с данъчните основи по фактури на горепосочените 13 доставчика на жалбоподателя, за които е прието, че доставките по тях са не са фиктивни.

б/ на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО е намалилен данъчният финансов резултат на жалбоподателя с признати разходи, свързани с дейността му /общият размер на признатите разходи е – 8 801,24 лв. /44 592,97 лв. – 35 791,73 лв./.

в/ на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е намалилен данъчния финансов резултат на жалбоподателя с признати разходи /общият размер на признатите разходи е 1 725 682,39 лв./.

Общите разходи по б/ и в/ възлизат на 1 716 881,15 лв.

г/ на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО са коригирани годишни данъчни амортизации от 423 753,15 лв. на 423 063,15 лв.

Съгласно чл. 26, ал.1, т.2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Данъчните органи свързват документалната необоснованост именно с доставки, които приемат за фиктивни и с данъчните основи по фактурите надоставките увеличават данъчния финансов резултат. С оглед съображенията на настоящия състав, обаче, относно реалността на доставките, които се приемат за риални, следва де се отмени изцяло РА, в частта, с която се коригира декларирания от жалбоподателя счетоводен финансов резултат за 2015г. и 2016г. в посока на увеличение на приходите.

В частта на РА, с която са коригирани декларираните от жалбоподателя амортизация на активи по чл. 54, ал. 1 от ЗКПО, РА е изцяло отменен с изменителното решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, с изключение на частта, с която не се признават амортизации на актив „трактор“. Съдът не споделя изводите на органите по приходите относно непризнатите данъчни амортизации за актив „трактор“ за 2015 г. в размер на 2 600,00 лв. и за 2016 г. в размер на 690,00 лв., доколкото фактът, че не са представени доказателства за използването на този актив в дейността на дружеството, не означава, че той не е заприходен и не се използва за търговската дейност на дружеството. Няма данни за противното по делото.

Предвид гореизложеното, жалбата против РА в частта, с която са установени задължения по ЗКПО за 2015г. , както и за 2016г. , е основателна.

На основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 226, ал. 3 от АПК, на жалбоподателя следва да се присъдят 98 900 лв. разноски /51 820 лв. за производството при първото разглеждане на делото от АССГ и 47 080 лв. за производството пред ВАС/.

Прилагайки чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 226, ал. 3 от АПК, съдът взема предвид константната практика на ВАС, основана на Решение от 23 ноември 2017 г. по съединени дела С-427/16 и С-428/16 на СЕС относно приложението на чл. 101 § 1 ДФЕС във връзка с чл. 4, пар. 3 ДЕС и с Директива 77/249/ЕИО на Съвета от 22 март 1977, че адвокатското възнаграждение може да бъде намалено под минимумите на чл. 36 от ЗАдв във вр. чл. 8, ал. 1 във вр. чл. 7, ал. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. , когато определеният размер на възнаграждението е прекомерен съобразно фактическата и правна сложност на делото. Настоящото дело е с определена немалка фактическа и правна сложност /5 тома, няколко различни експертизи и множество съдебни заседания/. Минималното адвокатско възнаграждение по цитираната наредба възлиза на 45 592,33 лв. – над платеното от жалбоподателя по 45 380 лв. за производството при първото разглеждане на делото от АССГ и за производството пред ВАС. Ето азщо, съдът не приема възражението на отевтинкана основание чл. 161, ал. 2 от ДОПК за прекомерност на платеното адовкатско възнаграждение от жалбоподателя.

Въз основа на гореизложеното, съдът

РЕШИ :

ОТМЕНЯ , по жалба на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК], адр. [населено място],[жк], [жилищен адрес] Ревизионен акт № Р-22002219000685-091-001 от 23.12.2020 г., издаден от органите на ТД на НАП-С., в частта с която е изменен с Решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, и с която част са установени задължения за жалбоподателя по ЗДДС в общ размер на 993 642,71 лв., в т.ч. главница (ДДС) 647 217,84 лв. и лихви за забава 346 424,87 лв. и задължения по ЗКПО за 2015г. общо в размер на 154 914,26 лв., в т.ч. главница (КД) 104 410,66 лв., лихви 50 503,60 лв. и за 2016г., общо в размер на 225 756,84 лв., в т.ч. главница (КД) 163 753,13 лв. и лихви 62 003,71 лв.

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ да заплати на жалбоподателя „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК], адр. [населено място],[жк], [жилищен адрес], на осн. чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 226, ал. 3 от АПК, сумата от 98 900 лв. деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване от страните, пред Върховен административен съд, в четиринадесетдневен срок от съобщението, че е изготвено.