

# РЕШЕНИЕ

№ 25561

гр. София, 24.06.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 04.05.2026 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Пламен Горелски**

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **4639** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. чл. 156 – 161 от данъчно – осигурителния процесуален кодекс.

Адвокат-пълномощник на управителя на „ЕНПРОМ“ ЕООД е оспорил РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221723002878-091-001/15.12.2023 г., издаден от органи по приходите Ц. М. П., в качеството на възложител и Р. А. К.-ръководител на ревизията, потвърден в оспорените части с Решение № 358/19.03.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С.. Дружеството – жалбоподател е представлявано от двама адвокати, който: поддържат жалбата; ангажират заключение на съдебносчетоводната експертиза (л. 328 и сл. от делото); представят писмени документи (л.л. 197-327), който са предоставени и на вещото лице, и касаят само един от спорните „доставчици“ – „Пара продакшън ейч ар“ ЕООД; претендират възстановяване разноски за водене на делото, съгласно списък (л. 356); представена е допълнително писмена защита.

Ответникът, посредством юрисконсулт: оспорва жалбата, вкл. искането за прогласяване нищожност на ревизионния акт; желае юрисконсултско възнаграждение и възразява за прекомерен размер на адвокатското; представена е писмена защита.

Съдът приема за установено от доказателствата следното.

С издадена от орган по приходите - началник Сектор „Ревизии“, при ТД на НАП – В. Т. И. К. А., като заместник на Ц. М. П. ЗАПОВЕД ЗА ВЪЗЛАГАНЕ НА РЕВИЗИЯ, № Р-22221723002878-020-001/12.05.2023 г. (л. 33), на „Енпром“ ЕООД е възложена ревизия по ЗДДС и ЗКПО, за периода от 01.01.2018 г., до 31.12.2021 г. Със заповед от 15.08/2023 г. (л. 36), издадена от Ц. М. П. - началник Сектор „Ревизии“, при ТД на НАП – В. Т. е продължен срокът на ревизионното производство.

Съставен е от Р. А. К. (инспектор по приходите, при ТД на НАП – В. Т. и ръководител на ревизията) и инспектор по приходите, при ТД на НАП- В. Т. Х. Д. Т. РЕВИЗИОНЕН ДОКЛАД № Р-22221723002878-092-001/24.10.2023 г. (л. 60 от делото), срещу който не е подадено възражение. Въз основа на доклада Ц. М. П. (възложител на ревизията, и началник Сектор „Ревизии“, при ТД на НАП – В. Т.) и Р. А. К. (инспектор по приходите, при ТД на НАП – В. Т. и ръководител на ревизията) издали процесния РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221723002878-091-001/15.12.2023 г. (л. 39), с който определили в тежест на „Енпром“ ЕООД допълнително задължения за: ДДС, в размер на 23 473, 40 лева; корпоративен данък – 30 436, 70 лева, заедно със съответните лихви, в размер на общо 18 868, 49 лева. Ревизионният акт е оспорен пред решаващия административен орган, който с Решение № 358/19.03.2024 г. го потвърдил в оспорената част, относно установените резултати за корпоративен данък, за 2018 г., 2020 г. и 2021 г., както и в частта, относно установените задължения по ЗДДС за отделните данъчни периоди - м. 04.2018 г.; м. 09.2018 г.; м. 10.2018 г.; м. 12.2018 г.; м. 12.2020 г. и м. 06.2021 г., заедно със съответните лихви.

С жалбата дружеството оспорва потвърдените с решението части от РА. С представена в проведеното на 30.09.2025 г. съдебно заседание писмена молба (л. 129) адвокатите въвеждат към жалбата и твърдение за нищожност на ревизионния акт, което е развито и в писмената защита. Като указват на Съда много подробно, какви са процесуалните му задължения и каква проверка за валидност на ревизионния акт следва да извърши, оспорват електронните подписи на РД и РА, сравнявайки двата документа със справка за задълженията (л. 46 от делото), чието подписване с електронен подпис не оспорват. Оспорват и валидността на ЗВР и тази за изменението ѝ. Считат, че (цитати, обобщено): документите „съдържат единствено текстово указание, да са издадени чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от определени лица, със съответни сертификатни номера; подпис, който не може да бъде възприет не изпълнява никоя от функциите на подписа - не индивидуализира издателя, не удостоверява авторството и не позволява на ревизираното лице да установи, че е изправено пред завършен индивидуален административен акт, съдържащ волеизявление на конкретен административен орган; невидим подпис е вътрешно противоречиво понятие - това, което не може да се възприеме, не съществува като подпис в правния мир; чрез пряката съпоставка с еталона - справката за задълженията липсата на подпис върху РА и РД престава да бъде предположение и се установява като факт; подписът на ръководителя на ревизията Р. А. К. е задължителен реквизит от фактическия състав на РД по чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК и на РА по чл. 119, ал. 2 ДОПК; РД е неразделна част от РА по силата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, поради което порокът на РД се пренася и върху РА; липсата на този задължителен реквизит лишава актовете от съществен елемент от фактическия им състав и обосновава тяхната нищожност; Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221723002878-020-001/12.05.2023 г. е подписана от И. К. А., изрично в качеството ѝ на заместник на Ц. М. П., началник на сектор при ТД на НАП - В. Т.; всички последващи заповеди за изменение на ЗВР и ревизионният акт са подписани от Ц. М. П., като титуляр на длъжността „началник на сектор“ при ТД на НАП - В. Т., следователно първоначалната ЗВР е издадена не от титуляря на компетентността, а от лице, действало в качеството на негов заместник; налице е принципна невъзможност за заместване при издаване на първоначалната ЗВР, защото към момента на издаването на ЗВР - 12.05.2023 г. не е съществувало ревизионно производство по отношение на „Енпром“ ЕООД; при тези условия Ц. М. П. не е притежавала никакви конкретни правомощия по отношение на „Енпром“ ЕООД, произтичащи от ревизионното производство, защото такова производство не е съществувало; не може да се говори за титуляр на правомощия, свързани с конкретното ревизионно правоотношение, преди това правоотношение да е възникнало; при липса на правомощия, произтичащи от конкретното ревизионно правоотношение не може да е

налице и обективна невъзможност за упражняването им; невъзможността да се упражняват правомощия предполага тяхното съществуване; не може да има пречка за упражняване на нещо, което не съществува; следователно институтът на заместването е приложен при пълна липса на законовите му предпоставки - И. К. А. не е замествала титуляр на конкретни правомощия, засегнат от обективна невъзможност да ги упражни, защото нито правомощията, нито обективната невъзможност, нито самото качество на титуляр са съществували към релевантния момент; органът, възложил ревизията е И. К. А., но тя не е издала ревизионния акт, който е издаден от Ц. М. П., която не е органът, възложил ревизията; изискването на чл. 119, ал. 2 ДОПК за идентичност между органа, възложил ревизията, и органа, издал РА е нарушено; Ц. М. П. в нито един момент от висящността на ревизионното производство не е притежавала каквато и да било компетентност по отношение на жалбоподателя - тя не е издала ЗВР, следователно не е титуляр и не е определена за ревизиращ орган, следователно не е член на ревизиращия екип; участието ѝ в производството като орган, подписващ ЗИЗВР и РА е лишено от каквото и да е законово основание; всеки акт, носещ нейния подпис в рамките на настоящото производство е издаден от некомпетентен орган; директорът на ТД на НАП - В. Т. е извън веригата на компетентността и не може да разпорежда заместване в нейния обхват“.

Фактите и обстоятелствата, въз основа на които органите по приходите и ответникът са обосновали изводите си, са установени и обобщени в резултат на подробно описаните в РД процесуални действия.

#### I. В ЧАСТТА ПО ЗДДС.

Отказано е право на приспадане на ДК, по данъчни фактури, издадени, както следва.

1. Една фактура, № [ЕГН]/18.04.2018 г. от „Стокато“ ЕООД, с предмет „по договор“. От „Енпром“ ЕООД са представени: фактурата; договор за реклама от 02.04.2018 г.; приемо-предавателен протокол от 18.04.2018 г. за предаване на услугите „реклама за 6 месеца в интернет, в социални мрежи и чрез банери в различни сайтове“; счетоводни сметки; плащане по банков път и оборотна ведомост.

На „Стокато“ ЕООД е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, но в отговор такива не били представени. Отчетено е, че: фактурата е включена в дневника за продажби, за м. 04.2018 г., но през периода дружеството не е имало назначени лица по трудово правоотношения; не са представени доказателства за начина на организиране на доставките, лица, с които са договаряни условията и параметрите на доставките, документи за притежавани ресурси, както и преводни нареждания или банкови извлечения. Правото на данъчен кредит е дискредитирано, със заключението че: не са налични документи, доказващи извършването на услугите, вкл. кой е създал рекламите, какви ресурси са използвани при създаване на същите, какви реклами са извършени и в кои сайтове и социални мрежи са публикувани.

Обсъждайки гореспоменатите, представени от жалбоподателя документи вещото лице – автор на ССчЕ сочи, че: според „Енпром“ ЕООД: „ в периода на договора „Стокато“ ЕООД е уреждало рекламни участия на клиента в телевизионни програми, като тези на BLOOMBERG TV, поддържане на YOUTUBE - канал с видеосъдържание на клиента, както и реклами на дружеството във Facebook и сайтове с агронасоченост; приложени са линкове към качвани видеа в YOUTUBE - канала и сайта enprombg.com), през периода на договора: “какво да очакваме след 2021-Новият програмен период 2021-2027 - ENPROM – Подготовка и управление на проекти по европейски програми. Консултантска компания; Държавата ни трябва правилно да разпредели европейските средства в бюджета си след 2021 година – това каза И. З. - ENPROM – Подготовка и управление на проекти по европейски програми. Консултантска компания“; по отношение на рекламата във Facebook няма съхранени архивни скрийншотовете, които да онагледят, какви

банери/реклами са били качвани през 2018 г.“; са представени банково бордеро № 57 и № 58 за извършени плащания към „Стокато“ ЕООД на 09.05.2018 г., в размер на 10 000 лв. и на 10.05.2018 г., в размер на 11 000 лв. Настоящият съдебен състав достъпи цитирания сайт „enprombg.com“, където, в менюто „За нас“ е записано следното: „ЕНПРОМ е консултантска компания с многогодишен опит в разработката и управлението на проекти по всички основни донорски програми. Зад името ЕНПРОМ стоят консултанти с над 10-годишен опит, натрупан през всички тези години с работа по едни от най – големите проекти, финансирани с европейски средства. За нас няма казус, който да не можем да разрешим, като винаги на първо място сте Вие, нашите клиенти. От най – малкия до най – големия клиент, ние ценим всеки един от Вас и го обгрижваме така, както се обгрижва отроче! Защото Вие сте нашето семейство и като такава сте безценни!“.

2. От името на „Директ маркетинг България“ ЕООД са издадени три фактури, с предмет на доставките „продажби“: фактури №№: 100...239/17.09.2018 г; 100...333/18.12.2018 г. и 100...334/27.12.2018 г. От „Енпром“ ЕООД, освен фактурите са представени и: договори за реклама; уведомление и договори за прехвърляне на вземане, от 26.07.2019 г.; регистър на сметка 401 „Доставчици“ и кореспонденциите със сметки 602 „Разходи за външни услуги“; регистър на сметка 501 „Каса в лева“; оборотни ведомости за 2018 г. и 2019 г., описани на стр. 20 в РД.

От ревизиращите била извършена насрещна проверка на „Директ маркетинг България“ ЕООД, но дружеството не било намерено на декларираните адреси. Отчетено е, че: фактурите са включени в дневниците за продажби за съответните периоди, както и че през периода дружеството не е разполагало с назначени лица по трудови правоотношения; за периода м. 03.2018 г. - м. 11.2018 г., в които са издадени на „Енпром“ ЕООД част от фактурите била извършена ревизия на „доставчика“, по време на която не били представени първични и/или вторични счетоводни документи, банкови документи, писмени обяснения. Дружеството не е разполагало с офиси, търговски обекти и активи. Правото на данъчен кредит е дискредитирано със заключението че: не са налични документи, доказващи извършването на услугите, вкл. кой е създал рекламите, какви ресурси са използвани при създаване на същите, какви реклами са извършени и в кои сайтове и социални мрежи са публикувани.

Според вещото лице: „от представените договори не се установява вида на рекламата и къде се извършва тя – сайтове, социални мрежи и др.; няма срок на договора, както и данни за приемане на изпълнението по договора; в материалите по делото (л.л.106-108) е наличен отчет за представяне на рекламни кампании, за периода от 18.12.2018 г. - 18.12.2019 г. без дата и подпис, кой го е изготвил, предал/приел и др. и без данни, към кой от представените договори се отнася; представени са: уведомление до „Енпром“ ЕООД и Договор за прехвърляне на вземане, от 26.07.2019 г., между „Директ маркетинг България“ ЕООД - цедент и „Агро полимер 02“ ЕООД - цесионер, с който се прехвърля вземане от длъжника „Енпром“ ЕООД, за сумата от 15 360 лв., по договор за реклама от 18.12.2018 г., срещу цена от 9 950 лв., която е платена в брой при подписване на договора; уведомление до „Енпром“ ЕООД и Договор за прехвърляне на вземане, от 26.07.2019 г. между „Директ маркетинг България“ ЕООД - цедент и „Агро полимер 02“ ЕООД - цесионер, с който се прехвърля вземане на цедента от длъжника „Енпром“ ЕООД, за сумата от 14 640 лв., по договор за реклама от 27.12.2018 г., срещу цена от 6 900 лв., която е платена в брой при подписване на договора; по данни от хронологичен регистър на счетоводна сметка 501 „Каса в лева“ жалбоподателят е отчетел извършено плащане към доставчика „Директ маркетинг България“ ЕООД само по фактура № 239/17.09.2018 г.“.

3. От името на „Анди консулт 09“ ЕООД е издадена фактура №11/31.10.2018 г. с предмет „услуга по договор“. От страна на „Енпром“ ЕООД са представени: фактурата; регистър на сметка 401 „Доставчици“, кореспондираща със сметки 602 „Разходи за външни услуги“; оборотна ведомост

за 2018 г., но не и договор, споменат във фактурата. При опит за насрещна проверка „Анди консулт 09“ ЕООД дружеството не е намерено. Установено е, че фактурата е включена в дневника за продажби с посочен предмет „продажба на стоки“, докато според съдържанието ѝ предмет на доставка е „услуга по договор“. Като е отчетено, че не са налични документи, от които да се установи каква е договорената доставка (на услуга или на стоки), и дали е извършена е отречено правото на ДК.

Вещото лице, като отчита съответното осчетоводяване на фактурата в счетоводството на „Енпром“ ЕООД потвърждава, че „няма данни за плащане на фактурата, данни за вида на извършените услуги, както и други документи удостоверяващи фактическото предаване на услугите“.

4. От името на „Орландо хит“ ЕООД е фактура № 40/28.12.2018 г. с предмет на доставката „СМР по договор“. Фактурата е включена в дневника за продажби, за съответния период, но поради ненамиране офис на дружеството липсват документи, касаещи доставка; през периода дружеството не е разполагало с персонал; за периода м. 08.2018 г. - м. 05.2019 г. била извършена ревизия на „Орландо хит“ ЕООД (РА №Р-22220519004092-091-001/16.02.2021 г.), в хода на която също не били представени документи, вкл. за счетоводна отчетност и търговска документация. От „Енпром“ ЕООД са представени: фактурата (копие); договор от 28.12.2018 г. за извършване на довършителни работи в обект на [улица]; оферта от същата дата; регистър на сметка 401 и кореспонденция със сметка 602; оборотна ведомост за 2018 г. и 2019 г. Прието е, че непредставянето на документи, доказващи извършването на услугата (приемо-предавателен протокол; количествено-стойностна сметка; притежавани ресурси/строителна механизация, наети лица и др.; платежни документи за извършено разплащане изключва уважаване правото на приспадане на ДК.

Вещото лице, като отчита съответното осчетоводяване на фактурата в счетоводството на „Енпром“ ЕООД и представените: Договор № 1-В-1010/ 28.12.2018 г. за извършване на довършителни работи на помещение в [населено място], [улица], офис 1; Оферта № 1-В-1010/28.12.2018 г.; данните от регистър на сметка 401 „Доставчици О. хит ЕООД“ и на сметка 401 „Доставчици Агро полимер 02 ЕООД“ за 2019 г., за прехвърляне задължението към „доставчика“ по фактура № 40/28.12.2018 г. (20 000, 40 лв.) на „Агро полимер 02“ ЕООД по договор от 26.07.2019 г. потвърждава, че: „от жалбоподателя не са представени документи, доказващи извършването на услугата, в т.ч. приемо-предавателен протокол за предаване на извършената услуга (СМР) и количествено-стойностна сметка; няма представени платежни документи за извършено разплащане“.

5. От „Пара продакшън ейч ар“ ООД са шест фактури с предмет „консултантска услуга“. От това дружество по време на ревизията не са представени изисканите документи. Този дефицит е запълнен от „Енпром“ ЕООД, като са представени: три от фактурите - №№ 86/10.06.2021 г.; 87/21.06.2021 г. и 88/30.06.2021 г.; договор за предоставяне на консултантски услуги, от 14.05.2021 г., с предмет предоставяне база данни с контакти на потенциални клиенти по предстояща подмярка 4.2 „Инвестиции в преработка и маркетинг на селскостопански продукти“ и договор от 28.05.2021 г. с предмет „Изготвяне на формуляр за кандидатстване по проекти в сферата на европейското финансиране“; приемо-предавателни протоколи и регистър на сметка 602 „Разходи за външни услуги“, кореспонденции със сметка 501 „Каса в лева“. Каза се по – горе, че в съдебното производство се представиха с молбата на л. 195 и фактури с №№: 54/17.12.2020 г.; 55.22.1.22020 г.; 56/29.12.2020 г., касови бонове, договори, приемо-предавателни

протоколи и анализи, които са обсъдени от вещото лице, изготвило ССЧЕ, за което ще стане дума по – долу в решението.

Насрещната проверка от ревизиращите органи на „доставчика“ показала, че през процесния период дружеството имало назначени: машинен оператор шиене, гладач преса, крояч текстил, общ работник, но не и такива на длъжности, които да извършат консултантски услуги в сферата на „европейското финансиране“. Счетоводни и други документи от „Пара продакшън ейч ар“ ООД не са представени. Такива, доказващи извършването на описаните в договорите услуги, като ресурсна обезпеченост, източници на информация и пр. не са представени и от „Енпром“ ЕООД.

Вещото лице е отчело съответното осчетоводяване на фактурите и представените по време на ревизията от страна на „Енпром“ ЕООД (описани по – горе) документи, както и: фактури №№: 54 ,55, 56 от м.12.2020 г. с приложени фискални бонове за извършено разплащане в брой. Обсъдени са в заключението и другите документи, за които се каза, че бяха допълнително представени в хода на съдебното производство, с молбата на л. 195 от делото). Според експертното заключение: от регистър на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ и на сметка 501 „Каса в лева“ фактури №№: 54,55,56 от м.12.2020 г., както и тези, налични в ревизионната преписка са отразени в счетоводството на „Енпром“ ЕООД, като текущ разход за дейността; отчетеният разход е отнесен по предназначение в сметка 611 „Разходи за основната дейност“, като салдото по сметка 611 е приключено по дебита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“ и салдото по сметка 703 е приключено по сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“, съгласно хронология на сметки за 2020 г.; данъчната основа по фактурите е намерила отражение в разходите и във финансовия резултат за 2020 г. и 2021 г.

О. извод на ревизиращите органи по приходите, по отношение на всичките, изброени по – горе пет дружества е, че те: не са извършвали реална търговска дейност в периодите на издаване на фактурите; не са разполагали с ресурси да извършат спорните услуги, нито материална обезпеченост.

## II. В ЧАСТТА ПО ЗКПО.

Въз основа на извода за липса на реално извършени доставки от дружествата, от чието име са издадени спорните данъчни фактури, с ревизионния акт е прието: неоснователно осчетоводяване като текущ разход по дебита на сметка 602 фактурите, като необосновани документално, доколкото фактурите не отразяват вярно стопански операции; на основание чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 ЗКПО финансовите резултати на „Енпром“ ЕООД са увеличени, както следва:

- за 2018 г. - със 70 000, 33 лв. по фактурите, издадени от „Стокато“ ЕООД; „Директ маркетинг България“ ЕООД; „Анди консулт 09“ ЕООД, „Орландо хит“ ЕООД;
- за 2020 г. - с 24 450 лв. по фактурите, издадени от „Пара продакшън ейч ар“ ООД;
- за 2021 г. - с 22 916, 67 лв. по фактурите, издадени от „Пара продакшън ейч ар“ ООД.

Установено е още, че ревизираното дружество: е намалило декларирания счетоводен финансов резултат по ГДД за 2021 г., по реда на чл. 54, ал. 1 ЗКПО с данъчни амортизации, в общ размер на 280 500, 03 лв. за сублицензия за поточна линия, по договор от 01.04.2021 г. с „АПК Брезово“ ЕООД, на стойност 374 000.00 лв. и заведена по сметка 213 „Права върху индустриална собственост“; по сметка 603 „Разходи за амортизации“ е

осчетоводило разходи за амортизации, за 2021 г. на сублицензия за поточна линия, в общ размер на 280 500, 03 лв., за периода м. 04 - 12.2021 г., месечна сума на амортизации, в размер на 31 166, 67 лв. x 9 месеца = 280 500, 03 лв., които са с годишна норма на амортизация 100%. Ревизиращите органи приели, че: използваната норма надвишава определената с чл. 55, ал. 2 ЗКПО максимална норма за данъчни цели - 33 1/3, поради което са увеличили резултата с размера на счетоводните амортизации за цитирания актив и са намалили резултата му с данъчни амортизации, в размер 93 500 лв. (374 000.00 лв. x 33 1/3 = 124 666, 67 лв.): 12 месеца = 10 388.89 лв. x 9 месеца (м.04-12.2021 г.) = 93 500, 01 лв. След извършените преобразувания са определени допълнителни задължения за корпоративен данък, в размер общо за 2018 г., 2020 г. и 2021 г. - 30 436, 70 лв. и лихви - 8 514, 82 лв.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД прие, че жалбата е процесуално допустима, за да бъде разгледана по същество. Жалбата е неоснователна.

Ревизионен Акт № Р-22221723002878-091-001/15.12.2023 г. е валиден, като постановен от компетентни органи по приходите, съответстващ на изискванията за форма (чл. 120, ал. 1, ал. 3 ДОПК) и не е нищожен. Актът е законосъобразен и обоснован.

С ТР № 3/26.06.2025 г. на ВАС, по тълк. дело № 2/2024 г. е прието, че „не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция“.

За процесния случай ЗВР № Р-22221723002878-020-001/12.05.2023 г. е издадена от орган по приходите - началник Сектор „Ревизии“, при ТД на НАП – В. Т. И. К. А., като заместник на Ц. М. П.. И двете са били служители на ТД на НАП – В. Т., като със Заповед № 3-ЦУ-869/03.05.2023 г. (л. 26) на заместник-изпълнителен директор на НАП, на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК са определени като органи по приходите, за които правилата за териториална компетентност ( на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК са неприложими. Въз основа на тази заповед И. К. А. и Ц. М. П. били оправомощени с издадена от директора на ТД на НАП – С. Заповед № РД-01-379/04.05.2023 г. (л. 25) да изпълняват функциите на компетентни органи, по смисъла на чл. 112, ал. 2, т. 1, вр. ал. 1 ДОПК да възлагат ревизии. В тази връзка са неоснователни и несъстоятелни адвокатските доводи, че: „първоначалната ЗВР е издадена не от титуляра на компетентността, а от лице, действало в качеството на негов заместник; налице е принципна невъзможност за заместване при издаване на първоначалната ЗВР, защото към момента на издаването на ЗВР - 12.05.2023 г. не е съществувало ревизионно производство по отношение на „Енпром“ ЕООД; при тези условия Ц. М. П. не е притежавала никакви конкретни правомощия по отношение на „Енпром“ ЕООД, произтичащи от ревизионното производство, защото такова производство не е съществувало“. Началото на ревизионното производство се поставя именно с издаването на заповед по чл. 112, ал. 1 ДОПК. Нормите на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3, чл. 119, ал. 2 и чл. 120, ал. 1, т. 1 ДОПК не поставят като изискване за

компетентност органът по приходите да бъде едно и също физическо лице. Достатъчно е да има длъжностното качество „орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция“ и не съществува процесуална забрана едно лице – компетентен орган по приходите да замести временно (както е в случая) друго лице - компетентен орган по приходите, отсъстващ поради доказана с болничния лист временна неработоспособност, като издаде ЗВР. По аргумент от чл. 9, ал. 4 ЗНАП и понеже в специалния закон за „статута, устройството и дейността на Националната агенция за приходите, както и правомощията на нейните органи“ липсват норми за уреждане на служебно правоотношение по заместване, приложима е разпоредбата на чл. 84, ал. 1 и ал. 2 от Закона за държавния служител. Органът по приходите Ц. М. П. е отсъствала от работа само около месец (л. 32 от делото). С оглед на това Съдът приема, че за заместването не е било задължително издаването на нарочна заповед и липсата на такава не опорочава валидността на ЗВР, респ. – РД и РА.

Относно оспорването на наличието на редовни електронни подписи Съдът приема следното.

С ревизионната преписка ответникът е представил на електронен носител (л. 601) и данни (информация), съдържаща се в отделни файлове, за наличието на квалифицирани електронни подписи, на съставителите на РД, издателите на РА, вкл. и Ц. М. П.. Тези доказателства не бяха оспорени по надлежния ред от страна на „Енпром“ ЕООД в хода на съдебното производство, посредством искане за изготвяне на съдебно-техническа експертиза.

Според чл. 29, ал. 4 ДОПК (в редакцията, в сила до 31.12.2020 г. *„съобщенията могат да се връчват чрез изпращане по телефакс или с електронно съобщение при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“*). По аргумент от чл. 33 ДОПК заповедите за възлагане на ревизии, ревизионните доклади и ревизионните актове също може да бъдат връчвани по реда на чл. 29, ал. 4 - *„с електронно съобщение, при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“*. Алинея 6 на чл. 30 регламентира условията за редовност на връчването на електронно съобщение: *„когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация, а съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на запис в информационната система“*. Когато ЗВР, РД и РА са издадени в писмена форма и са връчени на ревизираното лице, на хартиен материален носител на информация, те следва да са подписани със саморъчен подпис/подписи (чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК) от издателите. Тогава, когато ЗВР, РД и РА са били съобщени като електронни документи (както е в случая), *„с електронно съобщение, при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“*, на изследване подлежи, дали: издателите на актовете са притежавали квалифициран електронен подпис; използван ли е редовно (надлежно) съответният подпис. За отговорите на тези въпроси са относими: Законът за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ), и изцяло транспонирания с този закон Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета, от 23.07.2014 г., относно електронната идентификация и удостоверителните

услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар (Регламента). Съдът приема, че освен възложителят на ревизията и съставителите на РД, и издателите на РА са били материално компетентни, с оглед изискванията на: чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6, чл. 119, ал. 2, изр. първо ДОПК.

Нищожността на административен акт е предпоставена от точното изпълнение на установените изисквания за валидност, които са свързани с формата и съдържанието му (арг. чл. 59, ал. 1, ал. 2 АПК), като: липса на съществени реквизити, пълна липса на мотиви. Нищожен по дефиниция е и акт, издаден от материално и процесуално некомпетентен административен орган (органи). За съдържанието (форма и реквизити) на ревизионен доклад разпоредбата на чл. 117, ал. 2 от специалния закон ДОПК въвежда същите изисквания, включително (т. 1, т. 10) имена и длъжности на съставителите, подписи на същите. В същия смисъл са и изискванията за форма и съдържание на ревизионния акт, определени с чл. 120, ал. 1 ДОПК. Подписване на акта от органите по приходите, които са го издали ги идентифицира, именно като автори и ги ангажира със съдържанието му. Идентифицирането на издателите е от решаващо значение за преценката, дали към момента на постановяване на административния акт те са разполагали с материалната компетентност да сторят това. Според дефиницията на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, вр. чл. 3, ал. 35 от Регламента, „електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис“. „Електронен подпис“ (чл. 3, ал. 10 от Регламента) означава „данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва“. „Усъвършенстван електронен подпис“ (чл. 3, ал. 11 от Регламента) означава „електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в член 26 („свързан е по уникален начин с титуляря на подписа; може да идентифицира титуляря на подписа; създаден е чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол; свързан е с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях“). И най-сетне – „квалифициран електронен подпис (чл. 3, ал. 12 от Регламента) означава „усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи“. Видно е, че понятието за „квалифициран електронен подпис“ съдържа в състава си елементите на „електронен подпис“ и „усъвършенстван електронен подпис“. Това означава, че за да е редовно подписан един електронен документ с електронен подпис, следва да има данни (следя) „в електронна форма, които да са добавени към други данни в електронна форма или да са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва“ – чл. 3, ал. 10 от Регламента. От друга страна, нормата на чл. 33, ал. 1 от Регламента постановява, че „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 член 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“. Изпълнението на вече цитираното изискване на чл. 3, ал. 10 от Регламента, касаещо електронния подпис означава да съществуват безспорни данни за свързаност между съответните електронни подписи и електронните документи (в случая – ЗВР, РД, РА), за които се твърди, че са подписани с тези подписи, както и да е била извършена услугата по квалифицирано валидиране на квалифицираните електронни подписи, при условията на чл. 33, ал. 1 от Регламента.

По отношение материалната законосъобразност на ревизионния акт Съдът споделя изцяло изводите на издателите му и на ответника (Решение № 358/19.03.2024 г.), основаващи се на неопровергани от страна на оспорващото дружество констатации и факти.

Основният спор се ограничава до оценяване тежестта и доказателствената стойност на описаните писмени документи (липсата на такива), с оглед на това, дали дружествата, от чието име са издадени процесните фактури са разполагали с потенциал (ресурси) да извършат конкретните услуги, т.е. - законосъобразен ли е обобщаващият извод за липса на реално извършени доставки на услуги, така както са документирани с фактурите, което означава и отричане, че именно „Стокато“ ЕООД, „Директ маркетинг България“ ЕООД, „Анди консулт 09“ ЕООД, „Орландо хит“ ЕООД и „Пара продакшън ейч ар“ ООД са изпълнили съответните услуги.

В съдебното производство, свързано с оспорване на ревизионен акт доказателствената тежест е разпределена съобразно общото правило, по смисъла на чл. 170, ал. 1 АПК, т.е. – в условията на насрещно доказване жалбоподателят дължи да опровергае, посредством всички допустими доказателствени средства констатациите на ревизиращите органи по приходите. В настоящото съдебно, както се каза по – горе бяха представени с молба от 30.03.2026 г. от страна на „Енпром“ ЕООД документи (л.л. 197-327), които очевидно не са съществували преди да бъдат предоставени на вещото лице, изготвило съдебносчетоводната експертиза, понеже не са предоставени на ревизиращите органи по приходите. Изготвянето на допълнително представените договори и анализи, като частни документи (чл. 180 ГПК) не може да бъде съотнесено към конкретни дати (арг. чл. 181, ал. 1 ГПК). Макар процесуалният представител на ответника да не заяви оспорването им (чл. 193, ал. 3, изр. второ ГПК) Съдът приема да дискредитира доказателствената им стойност, като счита, че тези документи: не опровергават констатацията за непредставени от „Пара продакшън ейч ар“ ООД доказателства за ангажиране с „консултантски услуги“, след като е ползвало назначени работници на длъжност „машинен оператор шиене“, „гладач преса“, „крояч текстил“, „общ работник“, но не и такива на длъжности, които да извършат консултантски услуги в сферата на „европейското финансиране“. От друга страна (каза се по – горе) „Енпром“ ЕООД е прокламирало в сайта си, в менюто „За нас“ че „е консултантска компания с многогодишен опит в разработката и управлението на проекти по всички основни донорски програми. Зад името ЕНПРОМ стоят консултанти с над 10-годишен опит, натрупан през всички тези години с работа по едни от най – големите проекти, финансирани с европейски средства. За нас няма казус, който да не можем да разрешим, като винаги на първо място сте Вие, нашите клиенти. От най – малкия до най – големия клиент, ние ценим всеки един от Вас и го обгрижваме така, както се обгрижва

отроче! Защото Вие сте нашето семейство и като такава сте безценни!“. С други думи „Енпром“ ЕООД следва да е имало на разположение екип за извършване на твърдените консултантски услуги.

За издаването на фактура, № [ЕГН]/18.04.2018 г. с предмет „по договор“ от „Стокато“ ЕООД не били представени по време на ревизията каквито и да е свързани документи. Активност е проявена от „Енпром“ ЕООД, но представените вместо издателя на фактурата документи не доказват твърдението на последното, че „Стокато“ ЕООД е уреждало рекламни участия и не опровергават извода, че през периода „Стокато“ ЕООД не е имало назначени лица по трудово правоотношения. Липсват данни/доказателства за: начина на организиране на услугата; лица, с които са договаряни условията и параметрите на доставките; документи за притежавани ресурси, както и преводни нареждания или банкови извлечения; документи, доказващи извършването на услугите, вкл. кой е създал рекламите, какви ресурси са използвани при създаване на същите, какви реклами са извършени. Допълнително представеното на вещото лице банково бордеро № 57 и № 58 за извършени плащания към „Стокато“ ЕООД на 09.05.2018 г., в размер на 10 000 лв. и на 10.05.2018 г., в размер на 11 000 лв. не опровергава горните изводи.

„Д. маркетинг България“ ЕООД също не било открито и не е представило относими към издадените фактури документи. Дефицитът отново е запълнен от „Енпром“ ЕООД, но представените: фактурите, договори за реклама; уведомление и договори за прехвърляне на вземане, от 26.07.2019 г.; регистър на сметка 401 „Доставчици“ и кореспонденциите със сметки 602 „Разходи за външни услуги“; регистър на сметка 501 „Каса в лева“; оборотни ведомости за 2018 г. и 2019 г., описани на стр. 20 в РД не доказват, че издателят на фактурите е извършил услугите, при липса на ресурси, на първични и/или вторични счетоводни документи, банкови документи, писмени обяснения, вкл. доказателства за това, кой е създал рекламите, какви ресурси са използвани при създаване на същите, какви реклами са извършени и в кои сайтове и социални мрежи са публикувани. В потвърждение на този извод е и заключението на вещото лице: „от представените договори не се установява вида на рекламата и къде се извършва тя – сайтове, социални мрежи и др.; няма срок на договора, както и данни за приемане на изпълнението по договора; в материалите по делото (л.л.106-108) е наличен отчет за представяне на рекламни кампании, за периода от 18.12.2018 г. - 18.12.2019 г. без дата и подпис, кой го е изготвил, предал/приел и др. и без данни, към кой от представените договори се отнася; представени са: уведомление до „Енпром“ ЕООД и Договор за прехвърляне на вземане, от 26.07.2019 г., между „Директ маркетинг България“ ЕООД - цедент и „Агро полимер 02“ ЕООД - цесионер, с който се прехвърля вземане от длъжника „Енпром“ ЕООД, за сумата от 15 360 лв., по договор за реклама от 18.12.2018 г., срещу цена от 9 950 лв., която е платена в брой при подписване на договора; уведомление до „Енпром“ ЕООД и Договор за прехвърляне на вземане, от 26.07.2019 г. между „Директ маркетинг България“ ЕООД - цедент и „Агро полимер 02“ ЕООД - цесионер, с който се прехвърля вземане на цедента от длъжника „Енпром“ ЕООД, за сумата от 14 640 лв., по договор за реклама от 27.12.2018 г., срещу цена от 6 900 лв., която е платена в брой при подписване на договора; по данни от хронологичен регистър на счетоводна сметка 501 „Каса в лева“ жалбоподателят е отчетел извършено плащане към доставчика „Директ маркетинг България“ ЕООД само по фактура

№ 239/17.09.2018 г.“.

Установената и неопровергана от жалбоподателя констатация, че от „Анди консулт 09“ ЕООД фактура №11/31.10.2018 г. с предмет „услуга по договор“ е включена в дневника за продажби с посочен предмет „продажба на стоки“. Дори от „Енпром“ ЕООД не е представен договор с издателя на фактурата. Потвърдено и от вещото лице *„няма данни за плащане на фактурата, данни за вида на извършените услуги, както и други документи удостоверяващи фактическото предаване на услугите“*.

Неопроверганите данни, че: от „Орландо хит“ ЕООД (фактура № 40/28.12.2018 г. с предмет на доставката „СМР по договор“) не са представени документи, касаещи доставка; през периода дружеството не е разполагало с персонал; за периода м. 08.2018 г. - м. 05.2019 г. била извършена ревизия на „Орландо хит“ ЕООД (РА №Р-22220519004092-091-001/16.02.2021 г.), в хода на която също не били представени документи, вкл. за счетоводна отчетност и търговска документация сочи на законосъобразност и обоснованост на извода, че това дружество не е извършило СМР. От страна на „Енпром“ ЕООД, потвърдено и от вещото лице *„не са представени документи, доказващи извършването на услугата, в т.ч. приемо-предавателен протокол за предаване на извършената услуга (СМР) и количествено-стойностна сметка; няма представени платежни документи за извършено разплащане“*.

Липсата на кадрова и материална обезпеченост не може да служи като единствен аргумент за нереалност на доставка, но данните за такава са от съществено значение при съвкупния анализ на доказателствата. Формалната доказателствена стойност на представените документи (договори, приемо-предавателни протоколи), представляващи частни, свидетелстващи документи, които нямат материална доказателствена сила е дискредитирана от издателите на РА и от ответника. Сами по себе си само тези документи и фактурите (вкл. осчетоводяването им) не са достатъчни да обосноват извод, че издателите на последните са извършили услуги с работна сила и средства, с които именно те са разполагали, съответно със строителни материали и техника (за фактура № 40/28.12.2018 г. от „Орландо хит“ ЕООД), за които няма данни от кой са доставени и за чия сметка. Съдържанието на приемо-предавателни протоколи също не запълват дефицита на информация. Преценката за наличието на реално осъществена доставка е неотменимо и задължително изискване за упражняване правото на данъчен кредит. Извършването на такава преценка е резултат от внимателен анализ на установените в хода на ревизията факти и съпоставянето им с обективната действителност. Това е направено с процесния ревизионен акт, респ. с ревизионния доклад. Според характера и предмета на фактурираните доставки, на изследване подлежи, както действителната възможност на „доставчиците“ (ресурсна и кадрова обезпеченост) да изпълнят уговорена сделка, така и обстоятелството, дали между тях и „получателя“ е извършено прехвърляне владението (собствеността) върху стоката, съществували ли са обичайните за такива случаи договаряния за цени, снабдяване с материали, ползване на човешки и технически ресурси, и пр.

Правото на приспадане на ДДС е поставено в пряка зависимост от изпълнението, освен на формални условия, така и на материалноправните. Според решението на Съда на ЕС по дело С-154/20: т. 26: „По отношение на последиците от липсата на установяване на

действителния доставчик на съответните стоки или услуги следва да се припомни, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС“; т.т. 33, 34: “.... от една страна данъчната администрация не може да сведе проверката единствено до самата фактура. Тя трябва да вземе предвид и допълнителната информация, предоставена от данъчнозадълженото лице. От друга страна, именно данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Следователно данъчните органи могат да изискат от самото данъчнозадължено лице доказателствата, които считат за необходими, за да преценят дали следва да се допусне исканото приспадане; от това следва, че именно данъчнозадълженото лице, което упражнява правото на приспадане на ДДС, по принцип трябва да докаже, че доставчикът на стоките или услугите, във връзка с които е упражнено това право, е имал качеството на данъчнозадължено лице. Данъчнозадълженото лице е длъжно да представи обективни доказателства, че стоките и услугите действително са му били доставени от данъчнозадължени лица за целите на подлежащи на облагане с ДДС негови сделки, по отношение на които то действително е платило ДДС. Тези доказателства могат да включват по-специално документи, държани от доставчици на стоки или услуги, от които данъчнозадълженото лице е придобило стоки и услуги и за които е платило ДДС“. Спомена се по-горе, че получателят на данъчна фактура не е задължен да доказва наличие на технически и кадрови ресурси на доставчиците си (в този смисъл решенията по дела С-324/11 и по съединени дела С-80/11 и С-142/11), макар да е в негов интерес да докаже положителния факт на извършване на документираните с фактурите доставки. В случая този положителен факт не е доказан с представените от жалбоподателя писмени доказателства, а дефицитът на доказателства за това, че изброените дружества са разполагали с практически възможности да извършат документираните с фактурите доставки следва да бъде прието като косвена индиция за обратното.

РА № Р-22221723002878-091-001/15.12.2023 г. е законосъобразен и обоснован, и в оспорената част, относно задълженията/корекциите по ЗКПО за 2018 г., 2020 г. и 2021 г., предвид отчетените разходи по фактурите, издадени от „Стокато“ ЕООД, „Директ маркетинг България“ ЕООД, „Анди консулт 09“ ЕООД, „Орландо хит“ ЕООД и „Пара продакшън ейч ар“ ООД. С отчитането на разходи за услуги, които не са реално извършени „Енпром“ ЕООД е намалило счетоводния си финансов резултат. Поради това правилно с РА данъчната основа е определена на основание чл. 16, ал. 2, т. 4, вр. ал. 1 ЗКПО.

Правилен и законосъобразен е РА № Р-22221723002878-091-001/15.12.2023 г. и в оспорената част, относно размера на извършените от дружеството корекции на финансовия резултат, в посока намаляването му с данъчни амортизации, съответстващи на счетоводните такива за нематериален актив. От страна на дружеството – жалбоподател не са противопоставени възражения и доказателства относно квалификацията на

конкретните активи, като такива от категория VI, според таблицата от чл. 55, ал. 2 ЗКПО - данъчни дълготрайни нематериални активи, за които има ограничен срок на ползване, съгласно чл. 55, ал. 1 с.з. Разпоредбата на ал. 2, чл. 55 забранява годишните амортизационни норми, определяни еднократно за съответната година да превишават посочените в таблицата размери за съответната категория. Правилно данъчният финансов резултат е увеличен със счетоводните разходи за амортизации за сублицензията и е намален с максимално допустимия размер на данъчните амортизации за него, съгласно чл. 55, ал. 2 ЗКПО, а именно 1/3 от стойността му.

В заключение: Ревизионен акт № Р-22221723002878-091-001/15.12.2023 г., в потвърдените с Решение № 358/19.03.2024 г. и оспорени от „Енпром“ ЕООД части, дефинирани по – горе, е издаден от материално компетентни органи по приходите, които са спазили изискванията за форма. Ревизионното производство е проведено и приключило в съответствие с регламентирания в ДОПК процесуални правила. Актът, в процесните оспорени части (определени в тежест на „Енпром“ ЕООД допълнително задължения за: ДДС, в размер на 23 473, 40 лева; корпоративен данък – 30 436, 70 лева, заедно със съответните лихви, в размер на общо 18 868, 49 лева) е валиден, обоснован и законосъобразен, вкл. досежно направените изводи за наличие на материалноправните основания на ЗДДС, да не бъде признато упражненото право на приспадане на данъчен кредит, начислен в процесните фактури. Актът следва да бъде потвърден в тези части.

Отхвърлянето на жалбата обуславя основателност на заявеното от ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. На основание чл. 161, ал. 1, изр. трето и изр. четвърто ДОПК, вр. чл. 37 от Закона за правната помощ, вр. чл. 24, изр. второ от Наредбата за заплащането на правната помощ Съдът го определя в размер на 450 лева (230 евро).

Водим от гореизложените мотиви и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14<sup>-ти</sup> състав,

## Р Е Ш И:

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването по жалбата от името на управителя на „ЕНПРОМ“ ЕООД, против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221723002878-091-001/15.12.2023 г., издаден от органи по приходите, при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 358/19.03.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., в оспорените части, относно определени в тежест на „Енпром“ ЕООД допълнително задължения за: ДДС, в размер на 23 473, 40 лева; корпоративен данък – 30 436, 70 лева, заедно със съответните лихви, в размер на общо 18 868, 49 лева.

**ОСЪЖДА** „ЕНПРОМ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение, в размер на 230 евро (двеста и тридесет евро).

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

**СЪДИЯ:**