

РЕШЕНИЕ

№ 30980

гр. София, 23.09.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 81 състав, в
публично заседание на 19.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Стоян Тонев

при участието на секретаря Лилия Благоева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **9688** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл. от ДОПК, образувано по жалба на „Крипсис“ ООД, ЕИК[ЕИК], чрез управителя П. С. С., представлявано поотделно от П. С. С. – управител, и Я. Г. Я. – управител, седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], бл. БИЦ-И., ет. 6, ап. 602, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221522005046-091 -001 /27.03.2023г. издаден от Г. Д. П. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. Н. Ж. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, при ТД на НАП – Б., потвърден в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди м.12.2016г., от м.02.2017г. до м. 12.2017г., от м.02.2018г. до м.12.2018г., м.02.2019г., от м.04.2019г. до м.12.2019г., от м.. 02.2020г. до м.12.2020г., от м.02.2021г. до м.12.2021г., от м.02.2022г. до м. 06.2022г. и резултати по ЗКПО за периода от 2016г. до 2021г., с Решение № 918/05.07.2023г. на Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно - осигурителна практика” /Дирекция „ОДОП”/ при ЦУ на НАП, [населено място], с който РА са установени задължения по ЗДДС за довносяне на „Крипсис“ ООД общо в размер на 223 255,39 лв., в т.ч. главница /ДДС / 156 185,40 лв. и лихви 67 069,99 лв. и са установени задължения за довносяне на „Крипсис“ ООД по ЗКПО за ревизираните данъчни периоди от 2016г. до 2021г. общо в размер на 129 307,06 лв., в т.ч. главница 94 656,30 лв. и лихви 34 650,76 лв.

В жалбата се твърди, че РА е незаконосъобразен. Счита се, че е издаден при съществено нарушение на административнопроизводствени правила и в противоречие с материалноправните разпоредби. Оспорват се констатациите на органите по приходите, че сочените за доставчици не са извършили доставките към дружеството- жалбоподател и се твърди,

че незаконосъобразно е отказано право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Криптолоджи“ ЕООД от „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД и от „Кибер сигурност и защита“ ЕООД. Счита се, че незаконосъобразно с РА № Р-22221522005046-091-001/27.03.2023г. е извършено увеличение на декларирания счетоводен финансов резултат от „Крипсис“ ООД за финансовите 2016г. 2017г. 2018г. 2019г. 2020г. и 2021г. с данъчните основи по спорните фактури, издадени от „Криптолоджи“ ЕООД от „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД, от „Кибер сигурност и защита“ ЕООД и от ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“.Иска се отмяна на РА.

В с.з. жалбоподателят, редовно и своевременно уведомен, се представлява от адв. Д., който поддържа жалбата и претендира разноските по делото. В с.з. от 22.05.2025г. е направено и възражение за изтекла погасителна давност по отношение на начислените лихви от адв.М., редовно упълномощена за това с.з. В писмени бележки адв.Д. счита, че незаконосъобразно не е признат ДК по спорните фактури и е увеличен СФР, в резултат на която са установени допълнителни задължения по ЗДДС и ЗКПО. В нарушение на правото на защита на "КРИПСИС" ООД било невключването към приложенията на фактури и документи, подробно описани в заключението по допълнителната съдебно- счетоводна експертиза, че липсват и които „КРИПСИС" ООД представило с допълнителна молба по делото. Оспорва се изводът на органите по приходите, че сочените за доставчици по спорните фактури не са извършили доставките към "Крипсис" ООД.Позовава се на заключението на назначената съдебно – техническа експертиза в насока, че програмния продукт е с ниска степен на сложност и че чрез експертното заключение били отхвърлени всички доводи и изводи на органите по приходите относно техническата възможност и изискването за персонал, тъй като се касаело за елементарни операции, както пояснило ВЛ по СТЕ в с.з..Налице били всички предпоставки за признаване правото на ДК по спорните фактури, вкл. реалност на доставките. В писмените бележки коментира и заключението на допълнителната ССЧЕ и преработеното й заключение. Намира, че незаконосъобразно е преобразуван декларирания СФР, като е увеличен същия с разходи /данъчни основи/, осчетоводени по с/ка 602 „Разходи за външни услуги“, по фактурите на доставчици ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД, които според органа по приходи „не са документално обосновани“. Сочи се, че РЛ е представило всички необходими документи доказващи реалното извършване на фактурираните стоки и услуги, като наред с издадените фактури са представени съпътстващи ги документи, водещи до извод за документална обоснованост на извършените разходи по издадените фактури. Моли за отмяна на РА.Заявява се претенция за присъждане на разноските по делото по представен списък.

Ответникът – Директорът на Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП –гр. С., чрез юрк.А. оспорва жалбата.Претендира юрисконсултско възнаграждение.Направено е възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Представя подробни писмени бележки.

СГП чрез прокурор К. дава заключение, че оспорения РА, потв. с Решение № 918/05.07.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ е законосъобразен, а жалбата срещу него е неоснователна.

Съдът, като обсъди изложените в жалбата доводи и прецени събраните по делото доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед № ЗЦУ -ОПР-22/22.08.2022г. на изпълнителния директор на НАП на основание чл. 12, ал.6 т ДОПК и чл. 10, ал. 8 и ал.9 от ЗНАП, З. Г.- зам. изпълнителен директор на НАП е оправомощена 1. Да определя органи по приходите, за които не се прилагат привилата чл.7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК ; 2. При необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции със заповед да нарежда служители от една териториална агенция да преминат в друга териториална агенция, за което съответния териториален директор командирова служители от

поверената му агенция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда; 3. При необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции със заповед да нарежда служители от една териториална агенция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Със Заповед № 3-ЦУ- 1736/30. 09.2022г. на З. Г.- зам. изпълнителен директор на НАП, оправомощена със Заповед № 3ЦУ -ОПР-22/22.08.2022г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл.10 ал.9 от ЗНАП, служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ- 753/ 05. 05.2022г. на зам. изпълнителен директор на НАП, издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК, за които не се прилагат правилата по чл.7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК, в т.ч. от ТД на НАП Б.- Г. Д. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б., и Д. Н. Ж., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б., са оправомощени да осъществяват производствата по данъчно- осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в специално приложение, за които компетентна териториална дирекция съгласно чл. 8 от ДОПК е ТД на НАП С.. Съгласно приложението / към Заповед № 3-ЦУ- 1736/30. 09.2022г. на З. Г.- зам. изпълнителен директор на НАП / производството по данъчно- осигурителен контрол по отношение на "Крипсис" ООД следва да се осъществи от екип на ТД на НАП Б.. Съгласно същата заповед № 3-ЦУ- 1736/30. 09.2022г. на зам. изпълнителен директор на НАП контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ- 753/ 05. 05.2022г. зам. изпълнителен директор на НАП и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД- 01- 245/05. 05.2022г., издадена на основание чл. 112, ал.2 т.1 от ДОПК.

Със Заповед № РД- 01- 245/05. 05.2022г. директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП и чл. 112, ал.2 т.1 от ДОПК, е наредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2 т.1 от ДОПК, считано от 05. 05.2022г. да се изпълняват от следните служители/ органи по приходите/, за които съгласно Заповед № 3-ЦУ- 753/ 05. 05.2022г. на зам. изпълнителен директор на НАП не се прилагат правилата по чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК, сред които по т.1 фигурира Г. Д. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б..

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221522005046-020- 001/04.10.2022 г., връчена на 14.10.2022 г., изменена със Заповеди за изменение №Р- 22221522005046-020-002/13.01.2023 г. и №Р-22221522005046-020-003/13.02.2023 г. издадени от Г. Д. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б., оправомощена, съгласно Заповед № 3-ЦУ- 1736/30. 09.2022г. и Заповед № 3-ЦУ- 753/ 05. 05.2022г. на зам. изпълнителен директор на НАП и Заповед № РД- 01- 245/05. 05.2022г. директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Крипсис“ ООД за установяване на задълженията за данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди от 01. 12.2016 г. до 31.08.2022 г. и за корпоративен данък за периодите от 01. 01.2016 г. до 31.12.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221522005046-092- 001/07.03.2023 г., връчен на данъчно задълженото лице на 07.03.2023 г. От ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу РД. като същото е прието за неоснователно по мотиви визирани в РА.

Ревизията приключва с РА №Р-22221522005046-091 -001/27.03.2023 г., издаден от Г. Д. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б. - орган, възложил ревизията и Д. Н. Ж., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б., връчен на 30.03.2023г.

Според РА № Р-22221522005046-091 -001/27.03.2023г., при ревизията са констатирани основания за корекция на декларираната данъчна основа на получените доставки и данъчния кредит, във

връзка с непризнато /отказано/ право на приспадане на данъчен кредит /ДК/ на „Крипсис“ ООД по фактури, издадени от доставчиците „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД. С РА № Р-22221522005046- 091-001/27.03.2023г. за отделните данъчни периоди м.12.2016г., от м.02.2017г. до м. 12.2017г., от м.02.2018г. до м.12.2018г., м.02.2019г., от м.04.2019г. до м.12.2019г., от м.. 02.2020г. до м.12.2020г., от м.02.2021г. до м.12.2021г., от м.02.2022г. до м. 06.2022г. са установени задължения по ЗДДС за довносяне общо в размер на 223 255,39 лв., в т.ч. главница /ДДС/ 1561 85,40 лв. и лихви 67069,99 лв.

Според РА № Р-22221522005046-091-001/27.03.2023г., при ревизията са констатирани и основания за преобразуване /корекция/ в „увеличение“ на декларирания счетоводен финансов резултат от „Крипсис“ ООД в ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансовите 2016г. 2017г. 2018г. 2019г., 2020г. и 2021г. с разходи /данъчни основи/, осчетоводени по с/ка 602 „Разходи за външни услуги“, по фактури на доставчици ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД, които според органа по приходи „не са документално обосновани“ и в този смисъл, не се признават за данъчни цели. Корекциите на резултата са по чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и чл. 3, ал. 3 от ЗСч, рефлектират върху данъчния финансов резултат на „Крипсис“ ООД и въз основа на тях са определени Корпоративен данък и лихви за довносяне.

Данъчните основи по фактури на доставчиците „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД са включени в корекциите на резултата в раздела по ЗКПО на РА . Освен данъчните основи по фактурите, издадени от „Криптолоджи“ ЕО ОД, „ЛЛД-Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД на „Крипсис“ ЕООД които са с отказан данъчен кредит в раздела по ЗДДС, в корекциите по ЗКПО влизат и фактурните стойности /без ДДС/ по фактури, издадени от ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“ на „Крипсис“ ЕООД.

Установените е РА задължения /за довносяне/ на „Крипсис“ ООД за корпоративен данък /КД/ и лихви за забава са общо в размер на 6979,87 лв. за 2016г. в т.ч. главница /данък/ 4332,80 лв. и лихви за забава 2647,07 лв.;

Установените с РА задължения /за довносяне/ на „Крипсис“ ООД за корпоративен данък /КД/ и лихви за забава са в размер на 38175,66 лв. за 2017г. , в т.ч. главница /корпоративен данък/ 25289,60 лв. и лихви за забава 12886,06 лв.;

Установените с РА задължения /за довносяне/ на „Крипсис“ ООД за корпоративен данък /КД/и лихви за забава са в размер на 35881,74 лв. за 2018г., в т.ч. главница /данък/ 25481,60 лв. и лихви за забава 10400,14 лв.;

Установените с РА задължения /за довносяне/ на „Крипсис“ ООД за корпоративен данък /КД/ и лихви за забава са в размер на 27568,87 лв. за 2019г., в т.ч. главница /данък/ 21518,20 лв. и лихви за забава 6050,67 лв.;

Установените с РА задължения /за довносяне/ на „Крипсис“ ООД за корпоративен данък /КД/ и лихви за забава са в размер на 14579,63 лв. за 2020г. в т.ч. главница /данък/ 12357,80 лв. и лихви за забава 2221,83 лв. ;

Установените е РА задължения /за довносяне/ на „Крипсис“ ООД за корпоративен данък /КД/ и лихви за забава са общо в размер на 6121,29 лв. за 2021г. в т.ч. главница /данък/ 5676,30 лв. и лихви за забава 444,99 лв.

Общият размер на установените с РА задължения /за довносяне/ на „Крипсис“ ООД по ЗКПО за ревизираните данъчни периоди от 2016г. до 2021г., е 129307,06 лв., в т.ч. главница 94656,30 лв. и лихви 34650,76 лв.

Основна дейност на „Крипсис“ ООД е „Ремонт на компютри и периферни устройства“.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „Кибер Сигурност и защита“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „Криптолоджи“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД“ с ЕИК[ЕИК] и на Г. М. М. с ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“ с ЕИК[ЕИК]. Приключили с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице по електронен път на 24.10.2022 г. и 09.01.2023 г. са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221522005046- 040-001/19.10.2023 г. и №Р-22221522005046-040-002/06.01.2023 г., с които са изискани относими първични документи и счетоводни регистри по отношение на реализираните приходи от продажби и извършените разходи, платежни документи, договори, разчетно- платежни ведомости /РПВ/, трудови досиета на заетите лица през ревизирания период.

В хода на ревизионното производство, от ревизираното лице, чрез управителя, са представени писмени обяснения, заверени копия на хронологичен опис на счетоводните операции по сметки Клиенти, Доставчици, Каса и Банка, главна книга, оборотни ведомости/ прил.3/7 по делото /. Посочено е, че дейността на дружеството не е свързана с използването на лицензи, разрешителни, свидетелства за регистрации или удостоверения, като няма регистрирани и въведени в експлоатация ЕКАФП. Заявено е, че дейността на дружеството се осъществява от офис под наем, находящ се в С., [улица], ет. 6, офис 602. Според Декларация-писмени обяснения на управителя на „Крипсис“ ООД, основният предмет на дейност за периода 2016г.-2022г. се изразява в ъпгрейд на фърмуер за POS - терминали, проектиране и производство на SCM - криптомодули за вграждане в банкомати, свързани към системата на Националния картов оператор „Борика“ АД, както и гаранционно и абонаментно обслужване на SCM - криптомодули. Продуктите, изработвани от дружеството служат за засекретяване на PIN-кода на дебитните карти в банкоматите, чрез динамични ключове на ПИН-а (персонален идентификационен номер/, който се въвежда от клавиатурата на банкомата при всяка транзакция с дебитни и кредитни карти. По този начин се защитава информацията, обменяна между банкомата и картовия център. Гаранционното и следгаранционното обслужване а криптомодулите включва: ремонт на дефектирали криптомодули; тестване на дефектирали криптомодули; разработване на процедури за тестването им; разработване на тестови примери за проверка на локалната връзка на криптомодула със софтуера на банкоматите в режим офлайн, както и на комуникацията с авторизационната система в режим онлайн; проверка на механизмите за зареждане на криптоключове в криптомодулите за криптиране на ПИН-а и за проверка на авторизационния код /MAC/ на обменяни съобщения между банкоматите и авторизационната система; тестване на софтуер /фърмуер/ на криптомодулите преди инсталирането им в банкоматите.

В писмени обяснения е заявено , че през по- голямата част от ревизирания период в „Крипсис „ ООС е имало четири съдружници и всеки от тях е извършвал определена работа, отговаряща на неговата Квалификация, като М. Ж. П. - И. е разработвала софтуер за работа и поддръжка на криптомодули, П. С. С. й Я. Г. Я. са изработвали криптомодулите й Техническото им обслужване, а В. Г. А. с отговарял за намиране на клиенти, подизпълнители, сключване на договори с тях, както и координация по изпълнението на тези договори. Посочено е, че „Крипсис“ ООД сключва договори с клиенти за извършване на посочените по - горе дейности. При значителен обем и сложност на възложените поръчки, дружеството е имало необходимост от висококвалифицирани подизпълнители, на които да се делегират функции, свързани с изпълнението на сключени с клиенти договори. С

подизпълнители са сключвани договори за тестване на софтуера и фърмуера на нови криптомодули, както и ремонтване на дефектирали такива, преди инсталирането им в банкоматите. Тестуването се извършва по програма, разработена от „Крипсис“ ООД. Броят на тестваните модули зависи от изискванията на клиентите на дружеството. Всеки месец към „Крипсис“ ООД се подава информация от възложителя по договора за броя и номерата на модулите, които създават проблеми за сигурната експлоатация на банкоматите. В зависимост от количествата на устройствата упоменати в описите и на база на тях е възлагана работата към подизпълнителите. Изготвяни са ППП относно извършената работа. По отношение на ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“ е посочено, че счетоводния софтуер, който е използван през ревизирания период от предходния счетоводител, не позволява да се представят справки, различни от представените по първото искане. Ревизираното лице не представя доказателства за разплащане по спорните фактури, нито извлечения от счетоводните регистри, в които са намерили отражение фактурите. При проверка в ПП на НАП е установено, че ЕТ няма регистриран касов апарат.

При насрещната проверка на Г. М. М. с ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“ е връчено ИПДПОЗЛ по реда на чл. 32 от ДОПК на 17.02.2023 г., като от проверяваното лице не са представени изисканите документи. В резултат на извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че Г. М. М. не е подавал годишни данъчни декларации /ГДД/ за получени доходи през периода от 2016 г. до 2020 г. във връзка с издадените 48 фактури на „КРИПСИС“ ООД.

При насрещната проверка на „Кибер сигурност и защита“ ЕООД е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 06.06.2019 г. и дерегистрирано на 25.07.2022 г. на основании чл. 176 от ЗДДС.

По отношение на „Криптолоджи“ ЕООД при насрещната проверка е констатирано, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 15.12.2015 г. и дерегистрирано на 27.02.2019 г. на основание чл. 176 от ЗДДС.

При насрещната проверка „ЛЛД-ЛОУ ЛЕВЕЛ ДИЗАЙН“ ЕООД е установено, че същото е регистрирано по ЗДДС на 09.08.2017 г. и дерегистрирано на 27.10.2020 г. В резултат на извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че горесцитираните доставчици /с изкл. на ЕТ „Бизнес Икономика – Г. М., който не е регистриран по ЗДДС лице/ са отразили в дневниците си за продажби през съответните периоди посочените в исканията фактури, издадени на с изключение на една фактура, която не е отразена от „Криптолоджи“ ЕООД.

От страна на посочените по-горе доставчици /с изкл. на ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“ / са предоставени документи и писмени обяснения по електронен път в законоустановения срок, в т. ч. договор, ППП, за извършени разплащания по фактурите, копия на извлечения от счетоводните регистри, в които са намерили отражение процесите фактури и плащането по тях, както и разчетно

платежна ведомост за заплати. От проверяваните лица е посочено, че преговорите са водени с представител на „Крипсис“ ООД. От горещитираните лица е посочено, че предоставените услуги на „Крипсис“ ООД са с предмет „тестване, наработка, проверка на нови криптомодули с персонален компютър предназначени за вграждане и защита на нови банкомати, като са предоставени копия на списъци на криптомодули“.

След извършения преглед на представените документи е прието от ревизиращия екип, че не е предоставена информация за мястото, където са извършени услугите, както и доказателства, че доставчиците разполагат с необходимия технически и кадрови потенциал за извършване на фактурираните доставки. Няма данни за конкретните лица, извършили услугите по посочените фактури. Констатирали, че липсвали трудови договори, лицензи, разрешителни относно извършваната дейност, изготвяне на бизнес планове, данни за водената търговската кореспонденция между страните.

Направен е извод, че доставчиците не са разполагали с необходимия кадрови ресурс за извършване на услугите, поради което е прието, че същите не удостоверяват реални стопански операции.

След извършения анализ на представените документи от ревизираното лице и преките доставчици е направен извод, че последните не са разполагали с необходимия кадрови ресурс за извършване на услугите, поради което е прието, че същите не удостоверяват реални доставки, поради което на осн. чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, чл. 69 от ЗДДС и чл. 9 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 156 185,40 лв. по фактурите издадени от доставчиците „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД - Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД. За несвоевременно внасяне на данъка на основание чл. 175 от ДОПК и чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви за просрочие в размер на 67 069,99 лв.

От ревизиращият екип е направен извод, че липсват доказателства, които да удостоверят извършване на услугите от „Кибер сигурност и защита“ ЕООД, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД и от Г. М. М. с ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“, поради което с процесните фактури, издадени от тях на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството /ЗСч/ е извършено увеличение на финансовия резултат на „Крипсис“ ООД.

РА е оспорен пред на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място].

В решението си директорът на ДОДОП, в частта по ЗДДС, е посочил, че задължително условие е наличието на действително извършена доставка, за да е налице право на приспадане на данъчен кредит. В хода на ревизионното производство ревизиращият екип следва да установи не само формалното

изпълнение на някое от условията за приспадане на данъчен кредит, изброени в чл. 71 от ЗДДС, а на първо място наличието на реално извършена облагаема доставка, по която получател е ревизираното лице, а доставчик - лицето, издало фактурите. Наличието на реална доставка е прието за необходимо условие за възникването на правото на приспадане на данъчен кредит, както в практиката на ВАС, така и в решенията на СЕС по тълкуване на нормите на европейските нормативни актове, уреждащи облагането с данък върху добавената стойност. Елемент от фактическото изпълнение на доставката е доказването на участието на издателя на фактурата в качеството на доставчик по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС - лицето, което извършва доставка на стока или услуга. Съгласно чл. 68, ал. 1 т. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и чл. 9 от ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Фактурата представлява първичен счетоводен документ и съгласно ЗСч се издава за документиране на настъпила за първи път стопанска операция. При липса на реално осъществена доставка на стока или извършена услуга не е налице условието по чл. 68 ЗДДС, определящо данъчния кредит като сума, която регистрираното лице има право да приспадне и респективно не възниква и право на данъчен кредит за получател на такава доставка, която съществува само документално, но не е реална. Приел е, че „Кибер сигурност и защита“ ЕООД, „Криптолоджи“ ЕООД и „ЛЛД-ЛОУ Левел дизайн“ ЕООД са начислили данък, без да са налице основания затова, тъй като издадените фактури не удостоверяват реално осъществена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и не е осъществен състава на чл. 68, ал. 1, т. 1 от същия закон. По реда на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС регистрираното лице има право да приспадне данъчен кредит за стоки и услуги, който доставчикът - регистрирано по закона лице му е доставил или предстои да му достави. В конкретния случай липсвали доказателства за изпълнени доставки, като няма доказателства за възникване на данъчно събитие, съгласно чл. 25 от ЗДДС. Издаването на фактури, договори и протоколи не било достатъчно основание да се приеме, че има реално извършена доставка, тъй като фактурите и протоколите са частни писмени документи, чрез които ревизираното лице черпи изгоди за себе си, т. е. формира данъчен кредит и е негова тежестта да докаже, че отразените в тях стопански операции са действително осъществени. В тази връзка по отношение на доставките за услуги „тестване, наработка, проверка на нови криптомодули с персонален компютър предназначени за вграждане и защита на нови банкомати“ по фактурите, издадени от горесцитираните доставчици не са ангажирани

доказателства, че последните са разполагали с материална и технологична обезпеченост, както и с подходящия кадрови ресурс за извършване на услугите. Следователно преките доставчици „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД не могли да се легитимират като извършители на услугите, съответно нямало основание да се приеме, че издадените от тях фактури, удостоверяват действително извършени доставки - услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. От друга страна в резултат на извършена проверка в информационния масив на НАП директорът установил, че съдружниците и управители на „Крипсис“ ООД - П. С. и Я. Я. са имали опит в областта на информационните технологии. Налагал се извод, че самият жалбоподател „Крипсис“ ООД бил в състояние да извърши услугите по спорните фактури, издадени от процесните доставчици. Горното изключвало добросъвестността на ревизираното лице, която е нямало как да не знае, че зад получените от него фактури липсват реални доставки.

В решението си директорът на ДОДОП, в частта по ЗКПО, е приел че преките доставчици на ревизираното дружество не са разполагали с лица с необходимия опит и квалификация за извършване на предмета, посочен в спорните фактури. В конкретния случай от ЕТ „Бизнес икономика - Георги Македонски“ и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД не била подавана информация за наети лица по трудови правоотношения през ревизирания период. За „Криптолоджи“ ЕООД било установено, че от същото са били наети 2 /лица/ по трудови правоотношения, а от „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД едно лице, по отношение на което не били ангажирани доказателства за квалификация и професионален опит. За представляващите доставчиците - ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД нямало данни, че същите са имали професионален опит в криптографията, в която се ползват математически операции, в т. ч. различни видове алгоритми. Според директора се касаело за счетоводни разходи, отчетени в нарушение на чл. 3, ал. 3 от ЗСч. за документалната обоснованост на стопанските операции и на чл. 24, ал. 2 от ЗСч. за вярно и честно представяне. В тази връзка отчетените от ревизираното лице разходи, по спорните фактури, издадени от процесните доставчици, представлявали документи, които не съответстват на обективната действителност, и не обосновават стопански операции. Изискванията за документална обоснованост в ЗКПО са регламентирани в разпоредбите на ал. 1 - 5 на чл. 10 от същия закон. По реда на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Това е данъчна постоянна разлика и на основание чл. 22 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов

резултат за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г., 2020 г. и 2021 г. СФР следва да бъде преобразуван с констатираната данъчна постоянна разлика. В заключение е прието, че законосъобразно е извършено увеличение па финансовия резултат на дружеството за ревизираните периоди — 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г., 2020 г. и 2021 г. със стойността па спорните фактури, издадени от ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД, тъй като същите не отразявали вярно реално извършена стопанска операция, поради били налице основанията на чл. 26, т. 2 от ЗКПО за увеличаване на финансовия резултат за данъчни цели с разходите, довели до намаляването му.

По тези съображения с Решение №918/05.07.2023г. директорът на Д“ОДОП“ е потвърдил РА в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за отделните данъчни периоди м.12.2016г., от м.02.2017г. до м. 12.2017г., от м.02.2018г. до м.12.2018г., м.02.2019г., от м.04.2019г. до м.12.2019г., от м.. 02.2020г. до м.12.2020г., от м.02.2021г. до м.12.2021г., от м.02.2022г. до м. 06.2022г. и резултати по ЗКПО за периода от 2016г. до 2021г.

Съдът намира за установено по делото, че в периода от 01. 01.2016г. до 31.08.2022г. „Крипсис“ ООД не е разполагало с персонал по трудови правоотношения. Няма данни и за изплатени възнаграждения на лица по извънтрудови правоотношения.

Съгласно писмени обяснения на РЛ всеки от съдружниците в „Крипсис „ ООД е извършвал определена работа, отговаряща на неговата квалификация.

С подизпълнители са сключвани договори за тестване на софтуера и фърмуера на нови криптомодули, както и ремонтване на дефектирали такива, преди инсталирането им в банкоматите. Тестуването се извършва по програмен продукт, разработен от „Крипсис“ ООД.

С фактурите, издадени от ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“ на „Крипсис“ ООД са фактурирани „услуга - дейност по диагностика за локализиране на неизправности на повредени криптомодули за системна защита“. Фактурите на доставчика се съпътстват от договор и приемо - предавателни протоколи. Цитираният Договор е с № 18/01.05.2012г. / прил. 4/7 от делото/ между „Крипсис“ ООД – Възложител и ЕТ "Бизнес Икономика - Георги Македонски" – Изпълнител с предмет "КРИПСИС" ООД възлага, а ЕТ "Бизнес Икономика - Георги Македонски" приема да извършва диагностика и локализиране на неизправности на повредени криптомодули за системна защита на банкомати при тяхното техническо поддържане. Съгласно договора, предаването и приемането на дейностите от предмета на договора се извършва с подписване на двустранен протокол. Приложен е Приемо – предавателен протокол от 01.05.2012г. с който „Крипсис" ООД предава на ЕТ "Бизнес Икономика - Георги Македонски"- тестови примери за тестване на криптомодули и 1 бр. персонален компютър. Приложени са двустранни ППП за приемане на извършените дейности по Договор с №

18/01.05.2012г., както и издадените фактури.

С фактурите, издадени от „Криптолоджи“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, е фактурирано абонаментно обслужване по договор. Според Договор № 29/ 01.12. 2015г. се касае за оказване на системно - техническа помощ при ремонт и тестване на криптомодули за системна защита на банкомати и при тяхното техническо поддържане. Съгласно договора, предаването и приемането на дейностите от предмета на договора се извършва с подписване на двустранен протокол между „Криптолоджи“ ЕООД и „Крипсис“ ООД. Приложен е ППП от 01.12.2015г. с който „Крипсис“ ООД предава на „Криптолоджи“ ЕООД тестови примери за тестване на криптомодули и персонален компютър. Приложени са двустранни ППП за приемане на извършените дейности по договора, издадените фактури. По делото се намират списъци /съпътстващи фактурите/ с номера на устройства по месеци и години към протоколи за тестване, проверка и наработка – Приложение № 7 от делото- списъци на криптомодули BOR-SCM 2 за системна защита на банкомати.

С фактурите, издадени от „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са фактурирани услуги по договор. Приложен е Договор № 30 /01.03.2019г. за оказване на системно - техническа помощ при ремонт и тестване на криптомодули за системна защита на банкомати и при тяхното техническо поддържане. Фактурите на доставчика се съпътстват от договор и приемо-предавателни протоколи. По делото се намират и списъци /съпътстващи фактурите/ с данни за номера на устройства по месеци и години към протоколи за тестване, проверка и наработка - Приложение № 7 - списъци на криптомодули BOR-SCM 2 за системна защита на банкомати. Приложен е и ППП, с който „Крипсис“ ООД предава на ЛЛД-Л. Л. Дизайн“ ЕООД тестови примери за тестване на криптомодули и персонален компютър.

С фактурите, издадени от “Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са фактурирани услуги по договор. Приложен е Договор № 31/01.10.2020г. за оказване на системно - техническа помощ при ремонт и тестване на криптомодули за системна защита на банкомати и при тяхното техническо поддържане. Фактурите на доставчика се съпътстват от договор и приемо-предавателни протоколи. По делото се намират и списъци /съпътстващи фактурите/ с номера на устройства по месеци и години към протоколи за тестване, проверка и наработка - Приложение № 7 - списъци на криптомодули BOR-SCM 2 за системна защита на банкомати. За изпълнение на дейностите по договора с ППП от 01.10.2020г. на “Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД са предадени тестови примери за тестване на криптомодули и персонален компютър.

Фактурите, издадени от ЕТ “Бизнес Икономика-Георги Македонски“ на „Крипсис“ ООД са документи, издадени от нерегистрирано по ДДС лице, в които не е фактуриран данък /чл. 113, ал. 9 от ЗДДС/. Общата фактурна стойност по тези

фактури е 176500,00 лв. /без ДДС/.

Фактурите, издадени от „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-Лоу Левел Дизайн“ ЕООД и „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са данъчни документи в които данъкът /ДДС с данъчна ставка 20 %/ е посочен на отделен ред. Общата фактурна стойност /данъчна основа/ по тези фактури е 780927,00 лв. Фактурираният данък /ДДС на покупки с право на приспадане на ДК/ е 156185,41 лв. Общата фактурна стойност /данъчна основа + ДДС/ е 937112 ,41 лв.

За „Криптолоджи“ ЕООД е установено по делото, че е регистрирано по ЗДДС на 15.12.2015г. и е deregистрирано по ЗДДС на 27.09.2019г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите на „Криптолоджи“ ЕООД по делото, са издадени на „Крипсис“ ООД в периода 05.12.2016г. до 25.02.2019г., когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС лице. Фактурите, издадени от „Криптолоджи“ ЕООД на „Крипсис“ ООД са отразени в отчетните регистри /дневници за продажби/ и СД по ЗДДС на „Криптолоджи“ ЕООД. Изключение прави Фактура № [ЕГН]/ 04.02.2019г която не е включена в Дневника за продажбите, респ. в СД по ЗДДС на „Криптолоджи“ ЕООД за данъчен период м.02.2019г. По данни от Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори и Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ, представени по делото от ИМ на НАП, в периода 01. 12.2016г. до 28. 02.2019г., „Криптолоджи“ ЕООД в качеството си на работодател, е било в трудови правоотношения /действащ трудов договор/ с персонал, състоящ се от 1 /едно/ лице на длъжност по НКПД 35113002-Компютърен оператор. Не е подавана Справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за изплатени суми по извънтрудови правоотношения за периода 2016г.-2019г. В ИС на НАП има данни за подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО от „Криптолоджи“ ЕООД за 2016г. 2017г. 2018г. и 2019г. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2016г. са декларирани общо приходи 227136,00 лв., общо разходи 235083,40 лв., счетоводен финансов резултат - загуба 7947,40 лв. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2017г. са декларирани общо приходи 204905,80 лв., общо разходи 201729,92 лв., счетоводен финансов резултат - печалба 3175,88 лв. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018г. са декларирани общо приходи 206816,00 лв., общо разходи 205824,51 лв., счетоводен финансов резултат - печалба 991,49 лв. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019г. са декларирани общо приходи 16736,00 лв., общо разходи 16740,00 лв., счетоводен финансов резултат - загуба 4,00 лв.

„ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 09.08. 2017г. и е deregистрирано по ЗДДС на 27.10.2020г., поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите на „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД по делото, са издадени на „Крипсис“ ООД в периода 09.04.2019г. до 06.10.2020 г., когато доставчикът е бил регистриран по ЗДДС лице. Фактурите, издадени от „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са включени в дневници за продажбите и в СД по ЗДДС на „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД за съответните данъчни периоди. По данни от

Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори и Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ, представени по делото от ИМ на НАП, в периода 01.04.2019г. до 31.10.2020г., „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД в качеството си на работодател, е било в трудови правоотношения с персонал, състоящ се от едно лице на длъжност по НКПД 35113002 -Компютърен оператор. В ИС на НАП има данни за подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО от „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД за 2019г. и 2020г. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019г. са декларирани общо приходи 133630,00 лв., общо разходи 135949,44 лв., счетоводен финансов резултат - загуба 2319,44 лв. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020г. са декларирани общо приходи 78722 ,00 лв., общо разходи 86131,72 лв., счетоводен финансов резултат - загуба 7409,72 лв.

„Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 06. 06.2019г. и е deregистрирано по ЗДДС на 25.07.2022г. поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Фактурите на „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД по делото, са издадени на „Крипсис“ ООД в периода 06.11.2020г. до 21.06. 2022г., когато доставчикът е бил регистрирано по ЗДДС лице. Фактурите, издадени от „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са отразени в дневници за продажбите и СД по ЗДДС на „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД за съответните данъчни периоди. По данни от ИМ на НАП, към 30.06.2022г. няма регистрирани трудови договори и подавани уведомления по чл. 62 КТ от работодател „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД, в т.ч. в периода 01.11.2020г. до 30.06.2022г., „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД не е разполагало с персонал по трудови правоотношения. В ИС на НАП има данни за подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО от „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД за 2020г., 2021г. и 2022г. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020г. са декларирани общо приходи 20356,00 лв., общо разходи 20000.00 лв., счетоводен финансов резултат - печалба 356,00 лв. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2021г. са декларирани общо приходи 56763,00 лв., общо разходи 56673,00 лв., счетоводен финансов резултат - печалба 90,00 лв. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2022г. са декларирани общо приходи 49400,00 лв., общо разходи 49300,00 лв., счетоводен финансов резултат – печалба 100.00 лв.

Установено е по делото, че плащанията от страна на „Крипсис“ ООД по фактурите, издадени от доставчиците ЕТ “Бизнес Икономика - Георги Македонски“, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД и “Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са изцяло по банков път, като всичко е напълно разплатено, без остатък.

По делото е назначена ССчЕ възложена на ВЛ Г.А..Видно от заключението по основната ССчЕ:

По издадените от доставчиците ЕТ “Бизнес Икономика - Георги Македонски“, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД и “Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД фактури на „Крипсис“ ООД, е дебитирана с/ка 602 „Разходи за външни услуги“ с фактурната стойност без ДДС /данъчна основа/ за отразяване на

разходи /текущ разход/ за външни услуги, представени в Таблица № 10 от заключението, и е дебитирана с/ка 453 „Разчети за ДДС“ /453/1 „Начислен данък за покупките“/ с фактурирания данък за отразяване на разчети по ДДС / с право на ДК/, срещу кредитиране на с/ка 401 „Доставчици“ с общата фактурна стойност /данъчна основа + ДДС/ за отразяване на разчети - задължения към съответния /посочен по-горе/ доставчик по фактури за услуги. Със следващи счетоводни записвания е дебитирана с/ка 401 „Доставчици“ срещу кредитиране на с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“ за отразяване на намаление на разчетите - задълженията към доставчика /без остатък/ и намаление на наличността в банкова сметка, във връзка с отчетените плащания по банков път по фактурите на доставчика на услугите /Таблица № 12/.

В съответствие с методологията на счетоводната отчетност /характеристиката на счетоводните с/ки и тяхната кореспонденция/ и индивидуалния вътрешен сметкоплан на дружеството, услугите не са материални ценности /ДМА, материали и стоки/ и в този смисъл, те не се заприходяват в материалните с/ки от група 20 или група 30, а се отчитат като текущ разход в с/ки от група 60 „Разходи по икономически елементи“ /с/ка 602 „Разходи за външни услуги“/. При годишното приключване, сметките от група 60, със или без преминаване през сметките от група 61 „Разходи за дейността“ /с/ка 611 „Разходи за основна дейност“/, се приключват заедно със с/ки от група 70 „Приходи от продажби“ /които не остават със салдо в Баланса/ със сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. В тази сметка се формира счетоводен резултат от дейността на дружеството. В този смисъл, разходите за външни услуги се явяват част от себестойността на продукцията /услугите/ за реализация /продажба/ и тяхната възвръщаемост, заедно е други разходи по осъществяване на дейността, се очаква и отчита е приходите от дейността, в годишен аспект. След като при осчетоводяване на услуги, те не се заприходяват и изписват, както се постъпва при материалните ценности, а се отразяват направо като текущ разход /приход/, който участва във формиране на резултат от дейността, няма база /основа/ за количествена съпоставка на покупко-продажбите на услуги. Счетоводните записвания са съобразени с методологията на счетоводната отчетност и с вътрешния сметкоплан на дружеството- жалбоподател. Според ССЧЕ, по данни от представените и съдържащи се по делото банкови извлечения от сметка на „Крипсис“ ООД и по счетоводни данни /по извлечения от счетоводни регистри /с/ки/, представени и находящи се по делото, плащанията от страна на „Крипсис“ ООД по фактурите, издадени от доставчиците ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД и „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са изцяло по банков път, без остатък/ Таблица № 13 от заключението/.

От счетоводна гледна точка, ВЛ приема, че е налице документална обосновааност за целите на счетоводството, тъй като наличният и представен документооборот по

доставките, в т.ч. фактури /първични счетоводни документи по ЗСч/ и съпътстващи фактурите документи - договори, приемо-предавателни протоколи /двустранни протоколи/, списъци с номера на устройства по месеци и години към протоколи за тестване, проверка и наработка - списъци на криптомодули BOR-SCM 2 за системна защита на банкомати, в този си вид и обем /съдържание/ са достатъчно основание за вземане на счетоводни записвания по счетоводни регистри /сметки/ на дружеството – жалбоподател за отчетните периоди.

По делото са приети и две заключения на допълнителната ССчЕ, възложена на ВЛ К..

Описаните от експертизите документи, като липсващи по ревизионната преписка, са представени допълнително от жалбоподателя.

Съгласно преработеното заключение по допълнителната ССчЕ на въпроса - Предвид Наредба № 3 на БНБ от 18 април 2018 г. входящите преводи към „Крипсис“ ООД и изходящите към доставчиците, има ли съпоставимост като основание за извършване на тези банкови преводи? –ВЛ е посочило, че:

Всяка платежна операция следва да бъде надлежно основана, документално обоснована и отчетно проследима.

Съпоставимостта между входящите и изходящите потоци не се свежда само до равенство в суми, а до документалната им връзка.

След представяне на нови доказателства в с.з., включително: 6 броя фактури от ЕТ „Бизнес икономика - Георги Македонски“ за периода 07- 12.2019 г., 1 бр. фактура от „Кибер сигурност и защита“ от 30.12.2021 г., вещото лице разполага с пълния обхват на документите.

Всички процесни фактури имат:Посочени основания /договори, услуги;/ Последователност на издаване; Доказателства за съответстващи банкови преводи. Извършената съпоставка между представените фактури и банковите преводи потвърждава съществуването на съпоставими основания между входящите и изходящите потоци.

Не са установени несъответствия, сочещи към липса на обоснованост или документална връзка между преводите и съответните стопански операции.

Също така ВЛ посочва, че всички анализирани фактури са изготвени съобразно изискванията за това. Само фактура №38/04.02.2019г. не е отразена в ДП на доставчика - „Криптолоджи“ ЕООД. Липсват системни несъответствия, които да поставят под съмнение счетоводната достоверност на останалите документи. Въз основа на счетоводен анализ ВЛ приема, че документите представени от „Крипсис“ ООД са надлежно оформени и обосновани, с едно изключение, а именно че фактура №38/04.02.2019г. не е отразена в ДП на доставчика „Криптолоджи“ ЕООД.

От заключението на вещото лице по назначената съдебно -техническа експертиза се изяснява, че:

Програмният продукт SCM test, намиращ се в компютъра на „Крипсис" ООД се

използва за зареждане на функционална програма на засекретяващи устройства разработка на „Крипсис“ ООД, както и за проверката тест и наработката на тези устройства. Програмният продукт е с ниска степен на сложност.

Всяко лице което познава азбуката и числата, може да работи с тази програма. Основните функции в работата са 2 - „Зареждане на функционалната програма -Load New“ и „проверка за наличие на функционалната програма - Get Status“ при което за всяка от тях има само по 2 резултата - успешен и неуспешен.

Програмата позволява изпълнението на 3 процедури:

Процедурата по зареждане на функционалната програма на устройството се стартира след като се включи първо ключе "L" /зареждане/ и второ ключе "PWR" /захранване/ на свързващия модул. След около 10 секунди може да се стартира процедурата „Load New“ с която в засекретяващото устройство се зарежда файл който представлява функционалната програма на устройството.

Процедурата по проверка за наличие на функционалната програма на устройството се стартира след като се включи първо ключе "PWR" /захранване/ на свързващия модул. След около 10 секунди може да се стартира процедурата „Get Status“ с която се проверява за наличието на коректно заредена функционалната програма в засекретяващото устройство.

Процедура по наработка на устройствата. При което многократно се включва и изключва захранването на засекретяващото устройство и се извършва процедурата за проверка за наличие на функционалната програма на устройствата.

За работа с програмата SCM test не е необходима специална квалификация.

Самата програма не изисква идентификация на потребителя при стартирането си, поради което от нея не може да се идентифицира кои лица или дружества са работили с нея за периода 2016-2021 г.

За периода 2016-2021 г. компютъра с тестови примери за тестване на криптомодули са предавани с приемо- предавателни протоколи от „Крипсис“ ООД на:

„Криптолоджи“ ЕООД предаден на 01.12.2015 за срок от 6 месеца;

„ЛЛД-Л. Л. Дизайн ЕООД предаден на 01.03.2019г. срокът за връщане е до приключване на договор №30/01.03.2019г. ;

„Кибер сигурност и защита" ЕООД предаден на 01.10.2020г., срокът за връщане е до приключване на договор №31/01.10.2022г.

Заклученията по назначените по делото съдебно – счетоводни и техническа експертизи се кредитират като обективни и компетентно изготвени.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, както и допълнително изисканите от съда и представените от страните.

С молба от 19.12.2023 г. процесуалния представител на ответника е оспорил подписите върху частни документи досежно подписите за И. М., положени като управител на „Криптолоджи“ ЕООД върху Договор № 29/ 01.12. 2015г. и ППП,

ведно със списъци, подписите положени за С. К., положени като управител на „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД в Договор № 30 /01.03.2019г. и ППП, ведно със списъци, както и подписите за С. К., положени като управител на „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД в Договор № 31/01.10.2020г. и ППП, ведно със списъци, и е открито производство по чл. 193 от ГПК.С оглед оспорването истинността на частните документи относно автентичността на посочените лица и разпределената доказателствена тежест, по искане на процесуалния представител на жалбоподателя са допуснати св.И. М., св.С. К.. За последната е установено, че междувременно е починала, а М. е заличен от списъка за призоваване като свидетел, тъй като въпреки положените усилия по издирването и призоваването му не е открит/ по същата причина е заличен св.М./.

Още по ревизионната преписка са налице писмени обяснения / в приложение 6/7/ от И. М., като управител на „Криптолоджи“ ЕООД, който е потвърдил всички доставки и е описал съдържанието им, воденето на преговори преди това, конкретен предмет и изпълнението на сключения договор между двете дружества, предаването на резултата с двустранни ППП между „Криптолоджи“ ЕООД и „Крипсис“ ООД, издаването на фактури, заплащането изцяло по банков път. В писмените обяснения управителят на „Криптолоджи“ ЕООД е заявил, че дейността по договора е извършвана от работник, назначен на трудов договор, респ. дружеството – доставчик е разполагало с необходимия кадрови потенциал. В това отношение следва да се отбележи, че фактурите на „Криптолоджи“ ЕООД по делото, са издадени на „Крипсис“ ООД в периода 05.12.2016г. до 25.02.2019г., когато доставчикът „Криптолоджи“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС лице. По данни от Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори и Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ, представени по делото от ИМ на НАП, в периода 01. 12.2016г. до 28. 02.2019г., „Криптолоджи“ ЕООД в качеството си на работодател, е било в трудови правоотношения /действащ трудов договор/ с персонал, състоящ се от 1 /едно/ лице на длъжност по НКПД 35113002-Компютърен оператор. Следователно, в периода на доставките на услуги, „Криптолоджи“ ЕООД е разполагало с нужния кадрови ресурс за извършване на услугите, в какъвто смисъл са и кореспондиращите с горната доказателствена информация писмени обяснения на управителя на „Криптолоджи“ ЕООД.

По ревизионната преписка са налице и писмени обяснения от А. Т. като управител на „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД /5/7// и на „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД / приложение 7/7 / в които е потвърдил всички доставки, техния предмет, наличието на договорни отношения и договори, също както управителя на „Криптолоджи“ ЕООД.

Специалната норма на чл. 301 от ТЗ препятства възможността да се игнорира доказателствената сила на частните диспозитивни и свидетелстващи документи –

фактури, приемо-предавателни протоколи и др., само въз основа на осъщественото оспорване на автентичността им. След като приходната администрация не е ангажирала доказателства, че доставчикът-търговец се е противопоставил на извършените от негово име без представителна власт действия, то няма основание настоящият съд да игнорира тези доказателства, а следва да ги цени в обвързка с останалите, вкл. и със заключенията на ССЕ, допълнителната ССЧЕ и СТЕ.

В случая, доставчиците „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД и „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД са потвърдили всички процесни доставки към дружеството- жалбоподател.

В Решение № 5080 от 24.04.2024 г. на ВАС по адм. д. № 9518/2023 г., VIII о. се посочва - „...Всеки автентичен документ доказва, че материализираното в него изявление е било направено от подписалото го лице, а по аргумент на чл. 301 от ТЗ при действия на лице без представителна власт от името на търговец, се смята, че търговецът потвърждава действията, ако не се противопостави веднага след узнаването. Както е прието в константната практика на съда разпоредбата намира приложение както при сключване на търговски сделки, така и при потвърждаване на тяхното изпълнение, поради което след като частните документи са били представени в хода на ревизията, независимо, че това е сторено от страна на РЛ, а не от доставчика, и последният не е възразил, че подписалото ги лице е без представителна власт, то ирелевантно е чий точно е положеният подпис в тези документи. Тези документи макар и частни и без обвързваща съда и страните материална доказателствена сила не следва да бъдат пренебрегнати, както е сторено от АС – Велико Търново, а е следвало да бъдат преценени с оглед и на останалите неоспорени доказателства, вкл. и със заключенията на ССЕ...“.

С оглед гореизложеното настоящия състав на съда не намира основание да игнорира оспорените документи.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в срок, от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване.

По същество жалбата е основателна.

При проверката по чл.160,ал.2 ДОПК съдът намира, че оспореният РА е валиден акт, издаден от органи по приходите, посочени в нормата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията. В това отношение са приложени съответни заповеди, както и доказателства, за заеманите длъжности. Обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентните органи, респективно липсва основание за отмяна на акта по смисъла на чл. 146, т. 1 от АПК. В случая РА №Р-22221522005046-091 -001/27.03.2023 г. е издаден от Г. Д. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б. - орган, възложил ревизията и Д. Н. Ж., на длъжност главен инспектор по приходите

в сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б.. Съгласно Заповед № 3-ЦУ- 1736/30. 09.2022г. на З. Г.- зам. изпълнителен директор на НАП, оправомощена със Заповед № 3ЦУ -ОПР-22/22.08.2022г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл.10 ал.9 от ЗНАП, служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ- 753/ 05. 05.2022г. на зам. изпълнителен директор на НАП, издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК, за които не се прилагат правилата по чл.7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК, в т.ч. от ТД на НАП Б.- Г. Д. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б., и Д. Н. Ж., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б.,са оправомощени да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение, за които компетентна териториална дирекция съгласно чл. 8 от ДОПК е ТД на НАП С., като съгласно приложението производството по данъчно- осигурителен контрол по отношение на "Крипсис" ООД следва да се осъществи от екип на ТД на НАП Б.. Съгласно същата заповед № 3-ЦУ- 1736/30. 09.2022г. на зам. изпълнителен директор на НАП контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ- 753/ 05. 05.2022г. зам. изпълнителен директор на НАП и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД- 01- 245/05. 05.2022г., издадена на основание чл. 112, ал.2 т.1 от ДОПК, съгласно която функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2 т.1 от ДОПК, считано от 05. 05.2022г. се изпълняват от служители/ органи по приходите/, за които съгласно Заповед № 3-ЦУ- 753/ 05. 05.2022г. на зам. изпълнителен директор на НАП не се прилагат правилата по чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК, като по т.1 фигурира Г. Д. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б..Съгласно ТР № 3/ 26.06.2025 г. на ВАС на РБ - ОСС от I и II колегии на ВАС, по тълкувателно дело 2/2024 г. – „ 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“. Документите, издадени от органите по приходите в проведеното ревизионно производство са създадени като електронни документи, по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент 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 /ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г./ В този смисъл, приложима е фикцията, регламентирана в чл. 3, ал.2 от ЗЕДЕУУ относно писмената форма на издадения РА. Доказателствената стойност на подписан с КЕП електронен

документ е приравнена на подписан писмен документ. Като електронен документ, подписан от посочените в него органи по приходите с притежавани от всеки един от тях КЕП. Разпоредбата на чл. 184, ал. 1 от ГПК е приложима в настоящото производство, съгласно § 2 от ДР на ДОПК, поради което създадените електронни документи са възпроизведени като преписи на хартиен носител, надлежно заверени от ответната страна. От приложените доказателства е видно, че органите издали ЗВР,РД, РА притежават валидни КЕП.

Ревизията е извършена при спазване на процесуалните правила, регламентирани в ДОПК. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите, предвидени в чл. 120, ал. 1 от ДОПК -името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Изрично е посочено, че констатациите от ревизионния доклад са възприети при издаване на РА и че РД представлява неразделна част от РА. Размерът на обжалваните, определени задължения за ДДС е посочен в табличен вид в разпоредителната част на РА.ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, с приложенията са връчени, съгласно приложените удостоверения за връчване по електронен път в ИС "Контрол".

Съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения, които да са ограничили процесуалното право на защита на ревизираното лице и да представляват самостоятелно основание за отмяна на обжалвания РА.

По материалната законосъобразност на акта:

Преди да разгледа жалбата по същество относно прилагането на материалния закон, съдът намира, че следва да се произнесе по изрично направеното възражение в с.з. за давност относно „лихвите“. Безспорно е, че Данъчно-осигурителният процесуален кодекс в чл. 162 определя кои са публичните държавни и общински вземания, като в, ал. 2, т. 1 сочи като такива вземанията за данъци. Съгласно чл. 171, ал. 1 и ал. 2 ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок, а с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността.

Трайна е практиката на съдилищата, че лихвите за публичните вземания се погасяват по давност с изтичането на сроковете за главното вземане по ал. 1 и 2 на чл. 171 ДОПК, независимо от начина на погасяване на главницата, което към настоящия момент е възпроизведено в чл. 171, ал. 3 ДОПК.

Съгласно чл. 172 ал.1 от ДОПК, давността спира:т.1. когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаването на акта, но за не повече от една година;т.4. когато актът, с който е определено задължението, се обжалва. Съгласно чл. 172, ал.2 от ДОПК давността се прекъсва с издаването на акта за установяване на публичното вземане или с предприемането на действия по принудително изпълнение. Ако актът за установяване бъде отменен, давността не се смята прекъсната.От прекъсването на давността започва да тече нова давност /чл. 171, ал. 3 ДОПК/.

Принципно, най- общо давността е институт на материалното право и представлява период от време, определен по продължителност от закона, през който, ако носителят на едно субективно право не го упражни, то се погасява.

Съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК, публичните вземания се погасяват с изтичането на 5 - годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. С оглед така цитираната правна разпоредба следва да се имат предвид нормите на съответния данъчен закон, уреждащи срока за внасяне на съответния данък.

В случая, най- старото задължение по ЗКПО е за 2016г. Като се има предвид срокът за внасяне на данъка по чл. 93 от ЗКПО, то давностният срок за корпоративния данък за 2016 г., започва да тече от 01. 01.2018 г. и би изтекла към 31.12.2022 г. Съгласно чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК, давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаването на акта, но за не повече от една година. Настоящата ревизия е започнала с връчването на 14.10.2022г. на ЗВР. Предвид това давността за въпросните данъчни задължения за корпоративен данък е спряна на основание чл. 171, ал. 1, т. 1 от ДОПК и към датата на издаване на обжалвания Ревизионен акт № Р— 22221522005046—091 -001 /27.03.2023г. не е налице изтекла погасителна давност. По чл.172, ал.2 ДОПК давността се прекъсва с издаването на акта за установяване на публичното вземане, което в случая означава, че от издаването на оспорения РА е започнал да тече нов 5-годишен давностен срок, който, при съобразяване на правилото по чл. 172, ал. 1, т. 4 от ДОПК, не е изтекъл.

Съответно, не е изтекла давността за „ по- новите“ задължения по ЗКПО.

Същото е и по отношение на задълженията по ЗДДС, най- старото от които е за м. 12.2016г., като срокът за внасяне на ДДС е 14.01.2017г. съгласно чл. 89 от ЗДДС и 5- годишния давностен срок започва да тече от 01. 01.2018 г., като със ЗВР давността за въпросните данъчни задължения за ДДС е спряна на основание чл. 171, ал. 1, т. 1 от ДОПК и към датата на издаване на обжалвания Ревизионен акт не е изтекла. По чл.172, ал.2 ДОПК давността се прекъсва с издаването на акта за установяване на публичното вземане, което в случая означава, че от издаването на оспорения РА е започнал да тече нов 5-годишен давностен срок, който, при

съобразяване на правилото по чл. 172, ал. 1, т. 4 от ДОПК, не е изтекъл.

Съответно, не е изтекла и давността за останалите задължения по ЗДДС.

За задълженията по ЗКПО и ЗДДС не е изтекла и абсолютната 10-годишна погасителна давност по чл.171, ал.2 от ДОПК.

По ЗДДС:Възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от: качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя / т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13 - „...от текста на член 168, буква а/ от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице“/; притежаването на данъчния документ от получателя - чл. 71, т. 1 ЗДДС; получаването на стоките/услугите по доставката / правото на приспадане на начислен ДДС по принцип е свързано „с действителното извършване на облагаема сделка“- т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/; отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ / т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11- „от член 168 от Директивата за ДДС следва, че ...данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока, използва тази стока за нуждите на своите облагаеми дейности..., то има право да приспадне дължимия за тази стока или платен ДДС...“/. Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. Съгласно общото правило на чл. 154, ал. 1 ГПК във връзка с § 2 от ДР ДОПК, лицето което, претендира право на данъчен кредит, следва да докаже по пътя на главно и пълно доказване, че са налице законоустановените предпоставки по чл. 68 от ЗДДС и чл. 69 от ЗДДС за възникване на правото на данъчен кредит.

Реалността на доставката е материално-правно изискване по същество за правото на приспадане на ДК.

В случая с РА № Р-22221522005046-091 -001/27.03.2023г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит (ДК) на „Крипсис“ ООД по фактури, издадени от доставчиците „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД. С РА № Р-22221522005046- 091-001/27.03.2023г. за отделните данъчни периоди м.12.2016г., от м.02.2017г. до м. 12.2017г., от м.02.2018г. до м.12.2018г., м.02.2019г., от м.04.2019г. до м.12.2019г., от м.. 02.2020г. до м.12.2020г., от м.02.2021г. до м.12.2021г., от м.02.2022г. до м. 06.2022г. са установени задължения по ЗДДС за довносяне общо в размер на 223 255,39 лв., в т.ч. главница /ДДС/ от 1561 85,40 лв. и лихви в размер на 67069,99 лв.

Аргументите на органите по приходите, за да приемат, че липсват реални доставки на услуги от „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-Лоу Левел дизайн“ ЕООД и

„Кибер сигурност и защита“ ЕООД на „Крипсис“ ЕООД, са твърденията им за липса на кадрови и технически ресурс.

По ЗКПО:Съгласно чл. 26, т.2 ЗКПО не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Според чл.10, ал. 1 ЗКПО разходът следва да е документално обоснован с първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция, а според ал. 2 счетоводен разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по Закона за счетоводството, но при условие, че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват.

Използване на фактури, по които не се доказва осъществяването на доставки на услуги, за да се оправдаят счетоводно разходи, би означавало, че стопанските операции не са документално обосновани чрез първичен счетоводен документ, отразяващ ги вярно по смисъла на чл. 10, ал. 1 ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 ЗКПО тези разходи не се признават за данъчни цели.

В случая с РА № Р-22221522005046-091-001/27.03.2023г. е извършено преобразуване в посока „увеличение“ на декларирания счетоводен финансов резултат от „Крипсис“ ООД в ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансовите 2016г. 2017г. 2018г. 2019г. 2020г. и 2021г. с разходи (данъчни основи) осчетоводени по с/ка 602 „Разходи за външни услуги“, по фактури на доставчици ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“ „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД, които според органа по приходи „не са документално обосновани“ и в този смисъл, не се признават за данъчни цели. Корекциите на резултата са по чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и чл. 3, ал. 3 от ЗСч., рефлектират върху данъчния финансов резултат на „Крипсис“ ООД и въз основа на тях са определени корпоративен данък и лихви за довносяне. Общият размер на установените с РА задължения /за довносяне/ на „Крипсис“ ООД по ЗКПО за ревизираните данъчни периоди от 2016г. до 2021г. е 129307,06 лв., в т.ч. главница /КД/ 94656,30 лв. и лихви 34650,76 лв.

Отново с твърдения за липса на кадрова обезпеченост, органите по приходите са приели , че отчетените от РЛ разходи по спорните фактури не съответстват на обективната действителност и не обосновават реални стопански операции.Тук директорът на Д“ОДОП е изложил виждането си, че доставчиците- техните управители или нает персонал, следвало да имат специален професионален опит в криптографията, в която се ползват математически операции, в т. ч. различни видове алгоритми.След като такъв опит в криптографията не се доказвал, то според директора, е налице използване на фактури, по които не е доказано осъществяването на доставки на услуги, за да се оправдаят счетоводно разходи, което означава, че стопанските операции не са документално обосновани чрез първичен счетоводен документ, отразяващ ги вярно по смисъла на чл. 10, ал. 1

ЗКПО и на основание чл. 26, т. 2 ЗКПО тези разходи не се признават за данъчни цели. Респ. СФР на РЛ е преобразуван в посока увеличение с разходите /данъчни основи/ осчетоводени по с/ка 602 „Разходи за външни услуги“, по фактури на доставчици ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“ „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-Лоу Левел дизайн“ ЕООД и „Кибер сигурност и защита“ ЕООД.

Спорът по делото е относно реалността на доставките на процесните услуги.А. на приходната администрация е твърдението за липса на кадрова техническа обезпеченост на доставчиците.

Относно определените задължения по ЗДДС и ЗКПО с отпорения РА, Съдът не споделя изводите на органите по приходите за липса на кадрова техническа обезпеченост на доставчиците на дружеството- жалбоподател и съответно, че не било доказано реалното осъществяване на доставките на услуги.

В тази връзка, Съдът заема становище, видно от доказателствата по делото, че фактурите на „Криптолоджи“ ЕООД са издадени на „Крипсис“ ООД в периода 05.12.2016г. до 25.02.2019г. По данни от Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори и Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ, представени по делото от ИМ на НАП, в периода 01.12.2016г. до 28.02.2019г., „Криптолоджи“ ЕООД в качеството си на работодател, е било в трудови правоотношения /действащ трудов договор/ с персонал, състоящ се от 1 /едно/ лице на длъжност по НКПД 35113002-Компютърен оператор.

Фактурите на „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД по делото, са издадени на „Крипсис“ ООД в периода 09.04.2019г. до 06.10.2020 г. По данни от Справка актуално състояние на всички действащи трудови договори и Справка за всички подадени уведомления от работодател по чл. 62 от КТ, представени по делото от ИМ на НАП, в периода 01.04.2019г. до 31.10.2020г., „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД в качеството си на работодател, е било в трудови правоотношения с персонал, състоящ се от едно лице на длъжност по НКПД 35113002 -Компютърен оператор.

В този смисъл за „Криптолоджи“ ЕООД и „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД е установено, че са разполагали с кадрови ресурс.

По отношение на останалите двама доставчици, „Кибер сигурност и защита“ ЕООД и ЕТ „Бизнес Икономика - Г. М., то същите са имали своите представляващи, които да извършат услугите по спорните доставки.

С цитираната молба на процесуалния представител на жалбоподателя не са оспорени договора и ППП между дружеството - жалбоподател и ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“. Приложен е Приемо – предавателен протокол от 01.05.2012г. с който „Крипсис“ ООД предава на ЕТ "Бизнес Икономика - Георги Македонски"- тестови примери за тестване на криптомодули и 1 бр. персонален компютър, което е всичко нужно за извършване на услугите относно техническата обезпеченост.

Твърденията на органите по приходите за необходимост доставчиците /„Кибер сигурност и защита“ ЕООД, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД- Лоу Левел дизайн“ ЕООД ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“/ да разполагат с кадри със специален „професионален опит в криптографията, в която се ползват математически операции, в т. ч. различни видове алгоритми“, за да могат да изпълнят услугите, са опровергани от заключението на СТЕ.

В това отношение, от заключението на вещото лице по назначената съдебно - техническа експертиза става ясно, че програмният продукт SCM test, намиращ се в компютъра на „Крипсис“ ООД се използва за зареждане на функционална програма на засекретяващи устройства разработка на „Крипсис“ ООД, както и за проверката тест и наработката на тези устройства. Програмният продукт е с ниска степен на сложност.

За работа с програмата SCM test не е необходима специална квалификация.

Самата програма не изисква идентификация на потребителя при стартирането си, поради което от нея не може да се идентифицира кои лица или дружества са работили с нея за периода 2016-2021 г.

Според СТЕ за периода 2016-2021 г. въпросния компютър с тестови примери за тестване на криптомодули са предавани с приемо- предавателни протоколи от „Крипсис“ ООД на: „Криптолоджи“ ЕООД предаден на 01.12.2015 за срок от 6 месеца, „ЛЛД-Л. Л. Дизайн ЕООД предаден на 01.03.2019г. срокът за връщане е до приключване на договор №30/01.03.2019г., „Кибер сигурност и защита“ ЕООД предаден на 01.10.2020г. срокът за връщане е до приключване на договор №31/01.10.2022г.

Според експерта по СТЕ всяко лице което познава азбуката и числата, може да работи с тази програма, поради което са произволни твърденията на приходната администрация, че за да извършат услугите доставчиците следва да разполагат с лице, което да има специален професионален опит в криптографията, в която се ползват математически операции, в т. ч. различни видове алгоритми.

В контекста на гореизложеното, предвид заключението по СТЕ, Съдът приема за опровергани твърденията на приходната администрация в насока липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците и специално за необходимост от „професионален опит в криптографията, в която се ползват математически операции, в т. ч. различни видове алгоритми“.

Относно твърденията за изискване на лицензи, разрешителни относно извършвана дейност от доставчиците по тестване, то същите са голословни.

От друга страна, следва да се отбележи, че в принципен план обезпечеността на доставчиците - материално-техническа и кадрова поначало не е предпоставка за правото на данъчен кредит и в този смисъл е и съдебната практика на СЕС - решение по дело C-324/11 /Gabor Toth/, решение по съединени дела C-80/11 и C-142/11 /Mahageben kft и P. D./, решение C-18/13 /“М. П.“/, която е възприета и в

решения на ВАС. Съгласно тази практика липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките.

В Решението на СЕС от 13 февруари 2014 година по дело С-18/13 /„Макс П.“ ЕООД/, т.31 , конкретно се посочва- „обстоятелството, че по делото в главното производство доставената на М. П. услуга не била действително извършена от посочения във фактурите доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не били оправдани в счетоводната им документация или се оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, само по себе си не е достатъчно, за да се изключи правото на приспадане, което претендира М. П.“.

Твърденията на приходната администрация за данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките са доказателствено необезпечени. Същите са опровергани от събраните по делото доказателства, в т.ч. заключенията на извършените ССЧЕ, СТЕ, цитирани по-горе.

ВЛ по основната ССЕ е дало заключение, че счетоводните записвания са съобразени с методологията на счетоводната отчетност и с вътрешния сметкоплан на дружеството жалбоподател.

От счетоводна гледна точка, ВЛ приема, че е налице документална обосновааност за целите на счетоводството, тъй като наличният и представен документооборот по доставките в този си вид и обем /съдържание/ са достатъчно основание за вземане на счетоводни записвания по счетоводни регистри /с/ки/ на дружеството за отчетните периоди

ВЛ по ССЧЕ посочило, че фактурите, издадени от „Криптолоджи“ ЕООД на „Крипсис“ ООД са отразени в отчетните регистри /дневници за продажби/ и СД по ЗДДС на „Криптолоджи“ ЕООД /изключение прави само Фактура № [ЕГН]/ 04.02.2019г. /, но следва да се отбележи, че всички доставки са потвърдени от „Криптолоджи“ ЕООД. Фактурите, издадени от „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са отразени в отчетните регистри /дневници за продажбите/ и СД по ЗДДС на „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД за съответните данъчни периоди. Фактурите, издадени от „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са включени в отчетните регистри /дневници за продажбите/ и СД по ЗДДС на „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД за съответните данъчни периоди.

Също така, по ревизионната преписка, в писмени обяснения / пр.6/7/ от И. М., като управител на доставчика „Криптолоджи“ ЕООД, в писмени обяснения от А. Т., като управител на доставчика „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД /5/7// и на доставчика „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД / пр. 7/7 / е потвърдено категорично осъществяването на всички спорни доставки към „Крипсис“ ООД,

техния предмет, наличието на договорни отношения и договори. Документите, относно доставките от ЕТ „Бизнес Икономика - Г. М., не са оспорени от ответника по реда на чл. 193 от ГПК във връзка с чл. 144 от АПК и § 2 ДР на ДОПК.

От значение е и наличието на плащания, в случая по банков път, което, разгледано в съвкупност с останалите доказателства, отново потвърждава констатацията, че спорните доставки на услуги са реално осъществени. Това е така, тъй като търговските дружества и ЕТ извършват дейност с цел извличане на печалба, а плащането би било лишено от икономическа логика, при положение че се извършва без да е налице насрещна престация.

Видно от заключението на ВЛ по основната ССЧЕ/ т.1/ по данни от представените и съдържащи се по делото банкови извлечения от сметка на „Крипсис“ ООД и по счетоводни данни /по извлечения от счетоводни регистри /с/ки/, представени и намирайки се по делото, плащанията от страна на „Крипсис“ ООД по фактурите, издадени от доставчиците ЕТ „Бизнес Икономика - Георги Македонски“, „Криптолоджи“ ЕООД, „ЛЛД-ЛОУ Левел Дизайн“ ЕООД и „Кибер Сигурност и Защита“ ЕООД на „Крипсис“ ООД, са изцяло по банков път, без остатък /описани в Таблица № 13/.

В обобщение Съдът намира, че следва да бъде отменен изцяло като материално незаконосъобразен оспорения Ревизионен акт № Р—22221522005046—091 -001 /27.03.2023г. издаден от Г. Д. П. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. Н. Ж. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, при ТД на НАП – Б., потвърден с Решение № 918/05.07.2023г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, [населено място], с който за данъчни периоди м.12.2016г., от м.02.2017г. до м. 12.2017г., от м.02.2018г. до м.12.2018г., м.02.2019г., от м.04.2019г. до м.12.2019г., от м.. 02.2020г. до м.12.2020г., от м.02.2021г. до м.12.2021г., от м.02.2022г. до м. 06.2022г. са установени задължения по ЗДДС за довносяне общо в размер на 223 255,39 лв., в т.ч. ДДС от 156 185,40 лв. и лихви 67 069,99 лв., и са установени задължения за довносяне на „Крипсис“ ООД по ЗКПО за данъчни периоди от 2016г. до 2021г. общо в размер на 129 307,06 лв., в т.ч. КД от 94656,30 лв. и лихви 34650,76 лв.

При този изход на делото и своевременно направено искане за присъждането на разноски от процесуалният представител на жалбоподателя, съдът следва да присъди такива на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК.Във връзка с направеното възнаграждение за прекомерност на адвокатския хонорар. Съгласно чл.7 ал.2 т. 5 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа, минималния хонорар е при интерес от 100 000 лв. до 500 000 лв. – 8650 лв. плюс 4 % за горницата над 100 000 лв..В случая с оглед материалния интерес уговорения и заплатен адвокатски хонорар - 18 707,42 без ДДС,22 448,90 с ДДС не е прекомерен и съответства на фактическата и правна сложност на делото.Съответно в полза на

жалбоподателя следва да бъдат присъдени поисканите разноси по делото общо в размер на 25 798,90 лв., от които за адвокатски хонорар с ДДС -22448,90 лв., 50 лв. за ДТ, за възнаграждения на ВЛ общо 3300 лв. – колкото са поискани, съгласно списъка, л.1023.

Водим от горното и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК Административен Съд С. град, III отделение, 81 – ви състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по оспорването по жалба на "Крипсис" ООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от П. С. С. –управител, Ревизионен акт № Р—22221522005046—091 -001 /27.03.2023г. издаден от Г. Д. П. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Д. Н. Ж. на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, при ТД на НАП – Б., потвърден с Решение № 918/05.07.2023г. на Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно - осигурителна практика” при ЦУ на НАП, [населено място], с който за данъчни периоди м.12.2016г., от м.02.2017г. до м. 12.2017г., от м.02.2018г. до м.12.2018г., м.02.2019г., от м.04.2019г. до м.12.2019г., от м.. 02.2020г. до м.12.2020г., от м.02.2021г. до м.12.2021г., от м.02.2022г. до м. 06.2022г. са установени задължения по ЗДДС за довносяне общо в размер на 223 255,39 лв., в т.ч. ДДС от 156 185,40 лв. и лихви 67 069,99 лв., и са установени задължения за довносяне на „Крипсис“ ООД по ЗКПО за данъчни периоди от 2016г. до 2021г. общо в размер на 129 307,06 лв., в т.ч. КД от 94656,30 лв. и лихви 34650,76 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на "Крипсис" ООД, ЕИК[ЕИК] сумата от 25 798,90 лв. за разноси по делото.

ДА СЕ ВЪЗСТАНОВИ служебно от главния счетоводител на АССГ на "Крипсис" ООД, ЕИК[ЕИК], внесеният на 31.05.2024г. депозит от 90 лв. –л. 791 от делото, за свидетели, по сметката на жалбоподателя.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: