

РЕШЕНИЕ

№ 1207

гр. София, 23.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав, в публично заседание на 24.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **7980** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция в [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез изпълнителния директор А. К. М., против Ревизионен акт (РА) № Р-22002219000685-091-001 от 23.12.2020 г., издаден от началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, изменен и потвърден в оспорената част с Решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който в тежест на дружеството са установени публични вземания по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) и е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2015г. и 2016г. с отчетени разходи по спорните доставки, като са установени задължения по ЗКПО, ведно с начислените за просрочие лихви.

В жалбата е посочено, че РА и решението на решаващия орган, с което е изменен и потвърден се основават на констатации, правни изводи и тълкувания, с които жалбоподателят не е съгласен. Излага подробни доводи за нарушения на процесуалния и материалния закон при издаване на оспорвания РА. Счита, че е доказана реалността на доставките, поради което необосновано приходните органи са приели противоположни изводи. Позовава се и на противоречие с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г., относно общата система на ДДС. Сочи още,

че при извършеното изследване на доставките са игнорирани отчетените от дружеството приходи от извършена реализация. Оспорват се и констатациите на приходните органи за преобразуване на счетоводния финансов резултат. В тази връзка са изложени доводи, че с РА неправилно е увеличен финансовият резултат за 2015г. и 2016г., на основание чл.26, т.1 и т.2 от ЗКПО, със стойността на непризнатите разходи платени по процесните фактури за доставки. В заключение, възразява и срещу установения размер на вземанията, поради допуснати математически грешки. Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен. Претендира присъждане на сторените в производството пред съда разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез надлежно упълномощен адвокат, поддържа жалбата. Излага становище, че при подписването на процесния РА не са спазени изискванията на чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК и моли съда да прогласи нищожността на РА. Позовава се на практика на Върховния административен съд и на Съда на Европейския съюз (СЕС) по дело № С-362/2021 г., както и на Регламент № 910/2014г. и Регламент № 1501/2015г. Алтернативно пледира РА да бъде отменен като незаконосъобразен. Ангажира доказателства по делото. Претендира присъждане на направените в производството разноски, съгласно представен списък (л. 1615). Излага подробни съображения в подкрепа на тезата си в писмен вид, включително и в частта на допълнително релевираните в хода на съдебното производство възражения за нищожност на акта (писмени бележки от 14.02.2024 г. по описа на АССГ).

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна, предвид всички доказателства. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение. Подробни съображения излага в писмени бележки.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Не се оспорва от страните, че ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е изменил и потвърдил в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

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

Въз основа на Заповед № Р-22002219000685-023-001 от 21.02.2019 г., производството е спряно, на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК за срок от 3 месеца (до 21.05.2019 г.) и възобновено със Заповед № Р-22002219000685-143-001 от 22.05.2019 г., с която е

определено, че срокът на ревизията е до 14.08.2019 г. Заповедите са връчени по електронен път (л. 47 – 51, I папка). Срокът за извършване на ревизията е продължаван със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002219000685-020-002 от 23.07.2019 г. и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002219000685-020-003 от 14.10.2019 г. (последната във връзка със Заповед № Р-22002219000685-ЗИД-001 от 14.10.2019 г. издадена по реда на чл. 113, ал. 3, вр. чл. 114, ал. 4 от ДОПК на Г. Д., на длъжност изпълнителен директор на НАП, съгласно Решение № 269 от 11.05.2017 г. л. 375, II папка), като е определен краен срок за приключване на ревизията до 14.02.2020 г. (л. 52-57, I папка). Заповедите (за спиране, възобновяване и изменение) са издадени от органа, възложил ревизионното производство.

В законоустановения срок е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002219000685-092-001/28.02.2020 г., връчен на 05.05.2020 г. по електронен път (л. 69 – 117, I папка). Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Въз основа на съставения ревизионен доклад, органът възложил ревизията и ръководителят на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, са издали Ревизионен акт (РА) № Р-22002219000685-091-001 от 23.12.2020 г., надлежно връчен на ревизираното лице на 05.01.2021 г. по електронен път (л. 59-68, I папка). С издадения на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер 700 083,80 лв., по фактури, издадени от 13 преки доставчици на ревизираното дружество: „ЛУКСУРИ КАРС 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „КМ-БИЛДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД; ЕИК[ЕИК]; „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЛИОН – ТРЕЙДИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД, ЕИК[ЕИК] - посочено от ревизиращите органи като свързано лице по смисъла на параграф 1, т. 3 от ДР на ДОПК с ревизираното лице. Определени са съответни лихви за забава в размер на 345 226,74 лв. Начислени са и лихви за невнесен в срок деклариран ДДС, възлизащи на 1 120,89 лв. Въз основа на констатациите по отношение ЗДДС, са извършени увеличения на счетоводния финансов резултат (С.) за двете ревизирани години, общо в размер на 282 454,87 лв., с отчетени разходи по спорните доставки. Начислени са съответни лихви в размер на 118 563,81 лв.

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

Ревизионният акт, в частта изменена и потвърдена с решението на директора на дирекция "ОДОП" С. е обжалван пред Административен съд София - град, на основание и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК.

В хода на ревизията е установено, че основният предмет на дейност на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД през ревизирия период, е предоставяне на икономически, финансови и правни консултации на клиенти на дружеството; подготовка на документи и консултации по участие на клиенти в търгове и обществени поръчки; консултации и посредничество по финансиране на проекти на клиенти; счетоводно обслужване на клиенти, търговска дейност чрез вендинг-автомати; отдаване под наем на обекти. Констатирано е, че притежава необходимата материална, технологична и кадрова обезпеченост.

С цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, в хода на ревизията (повторна за спорните периоди и видове задължения) са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД.

По делото се установява, че на при повторната ревизия на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД по електронен път са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22002219000685-040-001 от 20.09.2019 г. и № Р-22002219000685-040-002 от 07.02.2020 г., с които са изискани първични, счетоводни, търговски и други документи за ревизирия период. В отговор са представени документи, описани подробно на стр. 3-4 в РД.

На основание чл.12, ал.1, т.6 от ДОПК, органите по приходите са извършили проверка на счетоводната и търговска документация на лицето в оригинал, за което е съставен Протокол № №1623337/06.02.2020 г., в който подробно е описано какво точно е представено от ревизираното лице и какво е проверено. Информацията е изложена на стр. 4 в РД.

Във връзка с предоставяне на достъп за преглед на документи, касаещи ревизираното лице, предадени от него с Протокол за доброволно предаване от 10.05.2018 г., по образувано досъдебно производство № 157/2018 г. по описа на Сектор „Икономическа полиция“ [населено място], на основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК последователно са изпратени искания за представяне на документи и информация от трети лица, както следва: ОЗ РУ, [населено място]; Окръжна прокуратура [населено място]; Софийска градска прокуратура са изпратени две искания, в т.ч. и напомнително такива; ГД „Национална полиция“ /ГДНП/. Във връзка с постъпилите отговори е последвало извършване на поредица от проверки на документи от органите по приходите по образувани досъдебни производства и преписки, включително и на приложените към ДП № 5/2019 г. по описа на ГД „Национална полиция“ /ГДНП/ документи, за което е съставен Протокол № 1591287 от 17.07.2020 г. Видно от констатациите в последния, по прегледаната преписката в ГД „Национална полиция“ /ГДНП/ не се съдържат документите, описани в Протокола за доброволно предаване от 10.05.2018 г., иззети по образуваното досъдебно производство № 157/2018 г. по описа на сектор „Икономическа полиция“ [населено място].

По делото се установява, че с Протоколи № Р-22002219000685-П.-002 от 21.02.2020 г.; № Р-22002219000685-П.-001 от 04.11.2019 г.; № 1623339 от 19.02.2020 г. и № 1623338 от 18.02.2020 г. са приобщени всички събрани доказателства при предходната ревизия приключила с издаването на № Р-22220317009216-091-001 от 26.10.2018 г., отменен след обжалване по административен ред с решение №153/24.01.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Присъединен е включително и Протокол № 1265815 от 30.08.2018 г., с който от предишния ревизиращ екип е извършен преглед и преснемане на счетоводните и търговски документи на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, намиращи се при органите на „Икономическа полиция“ в [населено място], които са предадени

доброволно на 10.05.2018 г. Същите касаят само периоди от 01.2017 г. до 11.2017 г. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на визираните 13 преки доставчици на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, резултатите от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки данните от които са описани в констативната част на РД/РА.

Получените отговори и събраните документи са взети предвид при определяне на данъчните задължения на ревизираното лице.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

1. Относно определените задължения по ЗДДС от страна на ревизиращия екип е констатирано, че:

1.1. Фактурите с предмет на доставка „услуги“, касаят: посреднически услуги - „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД; консултантски услуги - „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД и „ЛУКСУРИ КАРС 2014“ ЕООД; популяризиране на инвестиционни идеи на възложителя (ревизираното лице) - „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ“ ЕООД; изготвяне на коректни ценови оферти - „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД, „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД, „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД; ноу-хау по изграждане на мултимедийна система за комуникация с клиенти чрез вендинг-автомат и обучение на представител на ревизираното дружество - „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД; наем на МПС - „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД; наем на склад - „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД и наем на офис - [населено място],[жк], [жилищен адрес] - „ЛУКСУРИ КАРС 2014“ ЕООД и „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД; СМР на обект, собственост на ревизираното лице, находящи се в [населено място], [улица] [улица]/„АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД и „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД; ремонт на вендинг апарати - „ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД.

1.2. Фактури, с предмет на доставка „стоки“ са издадени от: „КМ-БИЛДИНГ“ ЕООД /машины, обзавеждане, хладилни витрини, диспенсър за сосове/, „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД /месомелачка втора употреба/; „ЛИОН – ТРЕЙДИНГ“ ООД /пакетирана храна за вендинг автомати и машина за пакетаж/; „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД /2 лаптопа/.

В ревизионния доклад са обобщени и резултатите от извършените в хода на повторната ревизия насрещни проверки на доставчиците. Същите са последователно описани под констатациите за всеки един от доставчиците. Установява се, че исканията до „КМ-БИЛДИНГ“ ЕООД, „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД, „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД, „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД, „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД, „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД и „ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, тъй като на декларираните от дружествата адреси не са открити представители или лица за контакти. Документи и обяснения от горепосочените лица не са представени. Относно дружествата „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД, „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД, „ЛИОН – ТРЕЙДИНГ“ ООД, „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ“ ЕООД и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД е констатирано, че са връчвани по електронен път, като в отговор са представени документи /с изключение на „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД/ и писмени обяснения, съгласно които изисканите им документи вече са по предходната ревизия. От ревизираното лице са представени документи (спорните фактури, договори, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи/констативни протоколи, фискални бонове, банкови извлечения за част от периодите, вторични счетоводни документи

/включително „отчет по журнала на операциите“), които са описани и анализирани в РД под констатациите за всеки един от процесните доставчици. За повечето от доставчиците изрично е посочено, че са представени само фактурите и счетоводни регистри – „ЛУКСУРИ КАРС 2014“ ЕООД, „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД, „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ“ ЕООД, „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД, „ЛИОН – ТРЕЙДИНГ“ ООД, „ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ“ ЕООД и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД.

В хода на ревизията са извършени служебни проверки в информационните регистри на НАП, направените, при които констатации са описани в РД. Установено е, че: след издаване на процесните фактури, всички горепосочени доставчици са deregистрирани по ЗДДС по инициатива на орган по приходите; по - голямата част от доставчиците имат огромни задължения към републиканския бюджет; част от доставчиците не са подавали годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за годините, в които се сочи, че са издали процесните фактури - „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД, „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД и „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД; издадените процесни фактури са включени в дневниците им за продажби за съответните данъчни периоди, с изключение на фактурата, издадена от „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД и фактура № [ЕГН] от 26.06.2015 г., издадена от „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД; липсват доказателства за материална и технологична обезпеченост на визираните доставчици; липсват доказателства за кадрови потенциал на доставчиците „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ“ ЕООД, „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД, „ИНТЕР КАР ГРУП ЗЗ“ ЕООД и „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД/. По отношение на „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД и „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД е констатирано наличие на назначени лица по трудови договори, за които обаче е установено, че професионалната им квалификация не съответства на предмета на доставка; представеният фискален бон от „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД, към неотразената от него фактура в дневника му за продажби, е с номера на фискално устройство и фискална памет, които не съответстват на регистрираното устройство в НАП; по отношение на част от доставчиците е констатирано наличие на приключили ревизии по ЗДДС, относими към процесните периоди и доставки, при които поради непредставяне на изискваните първични и вторични счетоводни документи е определена нулева данъчна основа по всички издадени фактури за ревизирания период.

След последователен и цялостен анализ на събраните документи и данните от информационните регистри на НАП ревизиращите органи са приели, че предвид липсват на доказателства за наличие на склад/обект, където са съхранявани фактурираните стоки /материали; ДМА/ до момента на тяхната реализация към ревизираното лице, липсата на документи, удостоверяващи произход на стоките, липсата на данни за наличие на собствени или наети МПС, документи доказващи

транспорт /пътни листове, отчети/, данни за лицата, извършили товаро-разтоварната дейност по доставка на стоките, то не са налице доказателства за реалност на фактурираните доставки на стоки.

По отношение на фактурите с предмет на доставка услуги, предвид факта, че от представените документи не е видно кой, кога и с какви ресурси е осъществил доставките по процесните фактури, ревизиращите органи отново са приели, че между посочения във фактурата доставчик и ревизираното лице, не са налице реални доставки на услуги. Изтъкнато е, че по преписката липсват документи, доказващи от кого, кога и по какъв начин са извършени възложените с договорите дейности, като представените констативни протоколи не конкретизират естеството на извършената работа. Липсват документи, удостоверяващи извършената работа, като проекти, разработки, доклади за постигнати резултати и т. н. Относно доставчик „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ“ ЕООД и сключения договор, съгласно който изпълнителят е следвало да популяризира разработения уеб сайт foodchainlion.com, ревизиращите органи са посочили, че при опит да се достъпи цитирания сайт такъв не е намерен – „явяват се единствено откъси от видеа за анимационни герои“.

При така установените в хода на ревизията факти, органите по приходите са стигнали до извод, че на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 и чл. 6 от ЗДДС на ревизираното лице се отказва правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 680 845,28 лв. по фактурите, издадени от горепосочените 13 преки доставчици. По отношение на процесните фактури с предмет „наем на МПС“, издадени от „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД с общ размер на ДДС по тях 14 238,48 лв., правното основание въз основа на което е постановен отказът да се признае правото на приспадане на данъчен кредит е чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС – изтъкнато е, че МПС лек автомобил „М.“, рег. [рег.номер на МПС] е било наето, но същото е използвано за представителни/развлекателни цели, а не за дейността на дружеството. В констативната част на РД/РА е посочено, че общият размер на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит на ревизираното лице по фактурите, издадени от тринадесетте доставчици възлиза на 695 083,76 лв., в т.ч.: „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД – 8 440,00 лв., по 5 фактури, отразени от ревизираното лице в дневниците му за покупки през данъчни периоди м. 03.2015 г., м. 04.2015 г. и м. 06.2015 г.; „ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД - 288,00 лв. по 1 фактура, отразена през данъчен период м. 04.2017 г.; „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД – 339 662,37 лв. по 58 фактури, отразени през данъчни периоди от м. 01.2015 г. до м. 12.2016 г., м. 02.2017 г. и м. 03.2017 г.; „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД – 35 596,10 лв. по 5 фактури и 2 кредитни известия /КИ/, отразени през данъчни периоди от м. 02.2016 г. до м. 05.2016 г.; „ИНФРАКОНСТРУКТ

ПЪТСТРОЙ“ ЕООД – 21 199,97 лв. по 15 фактури, отразени през данъчни периоди м. 04.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г. и м. 09.2016 г.; „ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД – 84 488,35 лв. по 9 фактури, отразени през данъчни периоди м. 05.2016 г., м. 08.2016, м. 10.2016 г. и м. 11.2016 г.; „КМ-БИЛДИНГ“ ЕООД – 4 522,32 лв. по 4 фактури, отразени през данъчни периоди от м. 05.2015 г. до м. 07.2015 г.; „КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77“ ЕООД – 32 085,81 лв. по 13 фактури, отразени през данъчни периоди от м. 08.2015 г. до м. 10.2015 г.; „ЛИОН – ТРЕЙДИНГ“ ООД – 39 436,00 лв. по 3 фактури, отразени през данъчни периоди м. 01.2015 г. и м. 02.2015 г.; „ЛУКСУРИ КАРС 2014“ ЕООД – 28 750,71 лв. по 7 фактури, отразени през данъчни периоди м. 12.2016 г., м. 01.2017 г., и от м. 03.2017 г. до м. 05.2017 г.; „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ“ ЕООД – 97 009,17 лв. по 7 фактури, отразени през данъчни периоди от м. 10.2015 г. до м. 01.2016 г.; „МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП“ ЕООД – 1 649,13 лв. по 1 фактура, отразена през данъчен период м. 02.2016 г.; „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД – 1 955,83 лв. по 1 фактура, отразена през данъчен период м. 04.2015 г.

2. По ЗКПО.

В хода на ревизионното производство е установено, че за финансовата 2015 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №1600И0347061 от 31.03.2016 г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат печалба в размер на 9 441,09 лв. и данъчен финансов резултат печалба в размер на 10 746,98 лв. декларираният от ревизираното дружество корпоративен данък за внасяне в размер на 1 074,70 лв. не е внесен. За финансовата 2016 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. № 1600И0461967 от 31.03.2017 г. с деклариран счетоводен финансов резултат загуба в размер на 80 063,09 лв. и данъчен финансов резултат загуба в размер на 80 039,68.

Констатирано е, че фактурите, които са описани подробно на стр. 8 и 9, и от стр. 12 до стр. 14 в РД, били осчетоводени като разходи, които са участвали при определяне на финансовия резултат за съответната година, конкретно отчетените разходи по фактури през отделните данъчни периоди на 2015 г. възлизат на 1 057 359 лв., а за 2016 г. възлизат на 1 761 474,00 лв.

С оглед на това, че в случая не е доказано осъществяване на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по фактурите, издадени от визираните доставчици през 2015 г. и през 2016 г. е направен извод, че не са налице документално обосновани стопански операции, във връзка с издадените фактури. Респективно, в конкретния случай, не са изпълнени изискванията за документална обоснованост по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, поради което на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО /посочено е, че тази разпоредба е приложима за фактурите, издадени от „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД, с

предмет „наем на МПС“/ и чл. 26, т. 2 от същия закон /по отношение на останалите фактури с предмет услуги – консултантски, посреднически, СМР и др./, по реда на чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, е извършено увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2015 г. със сума в общ размер на 1 057 359,00 лв., и за 2016 г. със сума в размер на 1 761 474,00 лв.

На следващо място, на основание чл. 54, ал. 1 от ЗКПО е преобразуван счетоводният финансов резултат в посока на намаление със сумата, представляваща данъчна амортизация на активите, както следва: с 278 644, 73 лв. за финансова 2015 г.; с 379 486, 74 лв. за финансова 2016 г. В тази връзка от ревизиращите органи е изтъкнато, че от страна на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД не са представени доказателства, че част от активите на дружеството - „проучване“, „фирмен сайт“, „трактор“ и „търговски марки № 70487 и № 70971“, са използвани за целите на икономическата дейност на лицето, т.е. не са налице доказателства, че същите носят икономическа изгода. Начислените амортизации за тях за 2015 г. са в размер на 41 489,09 лв., а за 2016 г. – 44 266,41 лв.

Така за 2015 г., след корекциите, е определен – данъчна печалба в размер на 1 109 595,07 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 110 959,50 лв., и за 2016 г. е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 1 725 700,07 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 172 570,07 лв.

С ревизионния акт, на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закон за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛВДТДПДВ/ за невнесените в срок суми са начислени и лихви за забава, съответно за 2015 г. в размер на 53 221,64 лв. и за 2016 г. – 65 342,17 лв. В размера на лихвите за 2015 г. участват и лихвите за дължими, но невнесени тримесечни авансови вноски, които „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД е декларирало в посочената година, с размер на всяка една от тях възлизащ на 2 544,78 лв. В тази връзка, на основание чл. 83 от ЗКПО са начислени лихви за невнесените в срок тримесечни авансови вноски за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. в общ размер на 315,12 лв. На основание чл. 89 от ЗКПО е начислена и лихва върху главницата в размер на 806,03 лв. (посочена от самото данъчно задължено лице в подадената от него ГДД за 2015 г.) в размер на 419,64 лв. (стр. 9 в РД). За 2016 г., ревизираното лице не е декларирало дължими авансови вноски за КД, като при ревизията е установено, че не се дължат такива, на основание чл. 85, ал. 1 и ал. 2, т. 1 от ЗКПО.

Директорът на дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП в своето решение е намерил за неоснователни доводите за нищожност на РА, поради допуснати процесуални нарушения.

В решението, с което РА е изменен и потвърден в оспорената част,

решаващият орган, приема за неоснователни и направените възражения, че от ревизиращият екип не били спазени дадените указания в постановеното решение по предходната ревизия. След анализ на установените факти в резултат на описаните в РД процесуални действия е изтъкнато още, че в хода на повторната ревизия са предприети всички възможни и допустими по ДОПК способи за събирането на доказателства, които да позволят законосъобразното установяване на задълженията на ревизираното лице /чл. 3 от ДОПК/.

Решаващият орган напълно е споделил изводите на органите по приходите за липса на реални доставки на стоки и услуги по спорните фактури издадени от посочените в РД/РА дружества, с изключение обаче на подробно описаните в решението на стр. 24 - стр. 27 фактури. Прието е за незаконосъобразно и извършеното увеличение на С. на дружеството и за двете ревизирани години, с общия размер на данъчните основи по фактурите с предмет „наем на МПС“, издавани от „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД, които за 2015 г. са в общ размер на 26 599,32 лв. и за 2016 г. – 35 791,73 лв. Посочено е и, че от страна на ревизиращият екип неправилно в стойността на фактурите за 2016 г. участват и данъчни основи по фактури, издавани през 2017 г. – извън обхвата на ревизията по ЗКПО. Предвид събраните в хода на ревизията доказателства, са приети за незаконосъобразни и извършените корекции на С. в посока намаление, като в решението са изложени подробни мотиви в тази връзка.

РА е изменен, както следва: установеното ДДС за м. 01.2015 г. за внасяне е в размер на 36 076,32 лв., вместо 36 312,32 лв.; за м. 02.2015 г. за възстановяване в размер на 4 658,68 лв., вместо за внасяне в размер на 34 541,32 лв.; за м. 03.2015 г. за внасяне в размер на 45 581,76 лв., вместо 45 621,76 лв.; за м. 04.2015 г. за внасяне в размер на 21 095,89 лв., вместо 26 643,52 лв.; за м. 05.2015 г. за внасяне в размер на 17 614,78 лв., вместо 18 221,09 лв.; за м. 06.2015 г. за внасяне в размер на 8 143,65 лв., вместо 8 730,40 лв.; за м. 07.2015 г. за внасяне в размер на 23 755,68 лв., вместо 24 361,99 лв.; за м. 08.2015 г. за внасяне в размер на 12 793,07 лв., вместо 13 399,38 лв.; за м. 09.2015 г. за внасяне в размер на 47 367,37 лв., вместо 47 954,12 лв.; за м. 10.2015 г. за внасяне в размер на 33 148,71 лв., вместо 33 755,02 лв.; за м. 11.2015 г. за внасяне в размер на 21 769,78 лв., вместо 22 356,53 лв.; за м. 12.2015 г. за внасяне в размер на 28 103,48 лв., вместо 28 690,23 лв.; за м. 01.2016 г. за внасяне в размер на 19 874,24 лв., вместо 20 480,55 лв.; за м. 02.2016 г. за внасяне в размер на 31 414,80 лв., вместо 31 981,99 лв.; за м. 03.2016 г. за внасяне в размер на 11 344,68 лв., вместо 11 950,99 лв.; за м. 04.2016 г. за внасяне в размер на 45 252,48 лв., вместо 45 839,23 лв.; за м. 05.2016 г. за внасяне в размер на 15 187,15 лв., вместо 15 793,46 лв.; за м. 06.2016 г. за внасяне в размер на 37

384,46 лв., вместо 37 971,21 лв.; за м. 07.2016 г. за внасяне в размер на 27 704,27 лв., вместо 28 310,58 лв.; за м. 08.2016 г. за внасяне в размер на 39 723,87 лв., вместо 40 330,18 лв.; за м. 09.2016 г. за внасяне в размер на 22 034,25 лв., вместо 22 621,00 лв.; за м. 10.2016 г. за внасяне в размер на 25 657,84 лв., вместо 26 264,15 лв.; за м. 11.2016 г. за внасяне в размер на 29 138,64 лв., вместо 29 725,39 лв.; за м. 12.2016 г. за внасяне в размер на 42 872,22 лв., вместо 43 478,53 лв.; за м. 04.2017 г. за внасяне в размер на 317,49 лв., вместо 1 295,41 лв., ведно със съответните лихви; установеният за внасяне корпоративен данък за финансовата 2015 г. е в размер на 104 410,66 лв., вместо 110 959,50 лв., а за финансовата 2016 г. е в размер на 163 753,13 лв., вместо 172 570,07 лв., ведно със съответните лихви. В Решението на ДОДОП, не се сочи общ размер с рекапитулация на задълженията след корекциите по РА.

Ревизионният акт, именно в частта изменена и потвърдена с решението на директора на дирекция "ОДОП" С. е обжалван пред Административен съд София - град, на основание и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, включително и такива касаещи предходната ревизия, както и доказателства удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис. В хода на съдебното обжалване на РА, по искане на жалбоподателя са допълнително приети многобройни писмени доказателства представени, както от ответника, така и от трети неучастващи в процеса лица (преписката по предходната ревизия; служебна бележка от 16.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, относно извършеното автоматично разпределение на ревизията, както и писма изх. № 10-00-793 от 09.02.2022 г. (л. 205) и изх. № 10-00-793 от 05.04.2022 г. (л. 309) на зам.- директора на ТД на НАП С. с приложено представени писмени доказателства; заповеди за компетентност посочени в молба на жалбоподателя, представени чрез писмо от 15.04.2022 г. (л. 325 и сл.); документи от ТД на НАП С., ТД на НАП П.; писмо от главен изпълнителен директор на „Борика“ АД (на л. 1229 и сл.); документите, заведени като ВД № 102/18г. по пр. пр. № 21406/18г. на СГП, респ. по висящо ДП № 3286 ЗМ-5/19г. по описа на ГД „НП“- МВР - 13 хартиени папки, копие) представени с писмо на прокурор от Софийска градска прокуратура, вх. № 30171/15.08.2022 г. по описа на АССГ (л. 446). Приети са и представени от жалбоподателя писмени

доказателства.

По искане на жалбоподателя е допусната и е прието заключение на съдебно компютърно-техническа експертиза (СТЕ), както и допълнително заключение. Представените заключения, изготвени от вещо лице д-р инж. Н. Х. са приети без възражения от страните.

По искане на жалбоподателя е допусната и е прието заключение на съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), както и допълнително заключение. Заключения са приети без възражения от страните.

От ССЕ е установено, че при съобразяване с измененията (корекциите) в установените задължения по ЗДДС и лихви по РА, направени с Решението на ДОДОП, задълженията на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД по ЗДДС, общо в размер на 1050749,40 лв., в т.ч. главница (ДДС) 703280,89 лв. и лихви за забава 347468,51 лв. по РА, се свеждат до общ размер 993642,71 лв., в т.ч. главница (ДДС) 647217,84 лв. и лихви за забава 346424,87 лв. Общият размер на непризнатото (отказано) право на приспадане на данъчен кредит (ДК) на „Лион Инвест Груп“ АД по фактури на доставчици, се свежда от 700083,80 (695083,80) лв. по РА, до 636655,77 лв. (колона 8 на Таблица № 4 от заключението), съгласно установителната част на Решението на ДОДОП, при съобразяване с корекциите по акта (РА).

РА № Р-22002219000685-091-001/23.12.2020г. е изменен в оспорената част по ЗКПО, както следва: За финансовата 2015г. от Корпоративен данък (КД) за внасяне в размер на 110959,50 лв. е определен на Корпоративен данък (КД) за внасяне в размер на 104410,66 лв., ведно със съответните лихви. За финансовата 2016г. от Корпоративен данък (КД) за внасяне в размер на 172570,07 лв. е определен на Корпоративен данък (КД) за внасяне в размер на 163753,13 лв., ведно със съответните лихви.

Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, съдът намира следното:

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

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т. 1 на представена от ответника Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. /л. 376 и сл., II папка/, с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на А. Г. М., в качеството ѝ на началник сектор "Ревизии", отдел "Ревизии", дирекция "Контрол" в ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, който да издаде и РА съобразно предвиденото в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната (л. 120-127). От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, а именно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи и като съобрази заключенията по СТЕ и допълнителната СТЕ, съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

За да обоснове този извод съдът съобрази следното:

Съобразно чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юни 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, електронен подпис означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва. Съобразно чл. 3, т. 12 от Регламента, квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Следователно, както приема в мотивите си и Съдът на Европейския съюз в решение по дело C-362/2021, чл. 3, т. 12 от регламента поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се определи като квалифициран електронен подпис. Първо, електронният подпис трябва да е усъвършенстван електронен подпис, който съгласно чл. 3, т. 11 от Регламента трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26. Второ, подписът трябва да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента следва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 2 към регламента. Трето, подписът трябва да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламента, като съгласно този текст за това е необходимо това удостоверение да бъде издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към Регламента.

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

Настоящият състав не кредитира заключението на вещото лице, представено по делото на 29.09.2022 г., касаещо частта, относно изрично посочените 6 броя документа (РД, РА и т.м.), за които липсват данни за положен КЕП от съответните приходни органи. В тази връзка съдът съобрази, че в представеното на 15.11.2022 г. и прието по делото допълнително заключение вещото лице е коригирало изводите си. Вещото лице след извършена надлежна проверка на документите е дало заключение, че всеки един от визираните шест документа е подписан с квалифициран електронен подпис, от служителите на съответните органи (ТД на НАП С.), като е посочена и датата, на която са били подписани.

Съгласно заключението на вещото лице, представено по делото на

10.01.2024 г., в отговор на въпрос 2 е посочено, че „в електронните подписи на процесните документи не присъства ЕГН на служителя, датата на раждане, присъстват трите имена и адрес на служебна електронна поща“. В тази връзка съдът следва да отбележи, че действително към усъвършенстваните електронни подписи са поставени определени изисквания, уредени в чл. 26 от регламента, като съгласно посочения текст, усъвършенстваният електронен подпис следва да: е свързан по уникален начин с титуляра на подписа; да може идентифицира титуляра на подписа; да е създаден е чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярът на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол и да е свързан с данните, които са подписани с него по начин, позволяващ да бъде открит. От съдържанието на цитираната норма е видно обаче, че спрямо усъвършенствания електронен подпис няма изискване за ЕГН, а в Приложение 1, б. в от Регламента е прието като достатъчно условие за идентификация да бъде името на титуляра или псевдоним, като ако се използва псевдоним, той се посочва ясно. В този смисъл е и становището на Върховния административен съд, застъпено в Решение № 12498 от 14.12.2023 г., I отделение, както и в Решение № 6187 от 25.05.2021 г., VIII отделение. Освен визуализиране на имената, електронният адрес на издателя на документа, в случая вещото лице е установило и вписването на наименованието на лицето, с което е обвързан – ТД на НАП С..

Налице е и третата предпоставка за валидността на КЕП, а именно усъвършенстваният електронен подпис се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Съобразно чл. 3, т. 15 от Регламента, квалифицирано удостоверение за електронен подпис означава удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към Регламента, както следва: а) указание най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис; б) набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко държавата членка по установяване на доставчика и: - за юридическо лице: наименованието и, където е приложимо, регистрационния номер според официалните регистри, - за физическо лице: името на лицето; в) най - малко името на титуляря или псевдоним; ако се използва псевдоним, той се посочва ясно; г) данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис; д) информация за началото и края на срока на валидност на удостоверението; е) идентификационен код на

удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги; ж) усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги; з) място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно; и) място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение; й) когато данните за създаване на електронен подпис, свързани с данните за валидиране на електронен подпис, се намират в устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, това съответно се указва най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка.

Действително, съществено изискване по б. „г“ е наличието на данни за валидиране на електронния подпис. Това валидиране, обаче е такова по смисъла на чл. 3, т. 41 от Регламента и означава процеса на проверка и потвърждаване на валидността на електронен подпис или печат, като съобразно чл. 3, т. 40 от Регламента данни за валидиране означава данни, които се използват за валидиране на електронен подпис или електронен печат, като изискванията към валидирането на квалифицираните електронни подписи, и следва да се отличава от услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи, регламентирана в чл. 33 от Регламента. Съобразно посочения текст, услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи може да се предоставя единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който: а. - извършва валидиране в съответствие с чл. 32, параграф 1 и б. - дава възможност на доверяващите се страни да получат резултата от процеса на валидиране по автоматизиран начин, който е надежден и ефикасен и носи усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на доставчика на услугата по квалифицирано валидиране. В тази връзка, квалифицираното валидиране не попада сред изискванията към квалифицираните удостоверения за електронни подписи, посочени в приложение 1.

Относно отговора на въпрос 1 (на заключението от 10.01.2024 г.) и констатациите на вещото лице, че реалното време на подписване на документите се извлича от „компютърната система на която са положени, а именно на НАП, при синхронизиране на конкретният компютър със сертифицирани времеви сървъри от вида: server O.bg.pool.ntp.org.“, съдът обръща внимание, че в случая липсата на квалифициран електронен времеви печат не засяга валидността на самия електронен подпис (в този смисъл е и цитираното по - горе Решение № 12498 от 14.12.2023 г. на ВАС, I отделение).

Съдът кредитира заключението като компетентно изготвено, мотивирано, даващо отговор на поставените задачи и съответстващо на събраните доказателства. Заключението за спазването на всички технически изисквания при подписване на електронните документи прави обоснован фактическият извод за наличие на валидно електронно подписане на процесните документи по смисъла на Регламент 910/2014 г. В допълнение следва да се посочи, че по делото липсват данни за извършвана промяна в съдържанието на електронните документи след подписването им. Извършването на „манипулации“ на документа би попречило на проверката на електронния подпис. В случая такава е извършена, била е възможна, като резултатите от нея са цитирани и в заключението на експерта. Този извод не се променя от констатацията на експерта в отговора на въпрос 3, че „при полагане на процесите КЕП не е отправено директно искане за валидиране на подписите“ от издателя на електронните подписи и доставчик на удостоверителните услуги, защото такава законодателно изискване няма. Изискването за полагане на квалифицирания електронен подпис е за потребителя, комуто, след като такъв подпис е издаден, е предоставено правото на валидно електронно подписване на документите. В отговора на визирания въпрос, вещото лице посочва още, че в случая „е било отправено запитване към CRL регистър (Списъци с временно спрени и прекратени удостоверения за електронни подписи и отменени подписи) като единствено при отговор, че текущият КЕП не попада там е възможно подписването“ (в случая подписите са положени). В случая връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа се потвърждава и от предоставената по делото информация от „Борика“ АД.

С оглед изложено съдът приема, че РА е валиден акт, като не са установяват допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обосноват отмяната на РА единствено на това основание.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл. 113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл. 120 от ДОПК.

Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА.

В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите в РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Не се констатират съществени нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация.

По ЗДДС:

Както се установява от доказателства по в т.ч. РД, РА, решението на директора на Д ОДОП С. и заключението по ССЕ, с РА (в частта, в която е потвърдена/изменена от директора на Д ОДОП) на "ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД е отказано право на приспадане на ДК по фактури, подробно описани в Таблица № 6 от заключението по ССЕ, издадени от "ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД, „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ" ЕООД, "НИКС ЕКСПРЕС" ЕООД, "КМ Б. ЕООД, "КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77" ЕООД, „МАРИЯ ТРЕЙДИНГ БГ" ЕООД, "МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП" ЕООД, "ИНТЕРКАР ГРУП 33" ЕООД, „ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ" ЕООД, „ЛУКСУРИ КАРС 2014" ЕООД, „ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ" ЕООД.

Установена е, вкл. от ССЕ, разлика в установителната част на Решение № 476/26.03. 2021г. на Директора на Дирекция „ОДОП" по РА № Р-22002219000685- 091-001/23.12.2020г., спрямо неговата констативна част, а именно: Общият размер на непризнатото (отказано) право на приспадане на данъчен кредит (ДК) според установителната част на Решението на ДОДОП - по периоди е 636655,77 лв., а общият размер на непризнатото (отказано) право на приспадане на данъчен кредит (ДК) според констативната част на Решението на директора на ДОДОП - по фактури е **635501,79** лв. Установена е разлика от 1153,98 лв. Според експертизата, разликата произхожда от това, че по Фактура № 0000 000392/ 28.02.2017г., с данъчна основа 5769,70 лв., издадена от "ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД. С решението на директора на Д„ОДОП" (стр. 26 от Решението) е признато право на приспадане на данъчен кредит (ДК) в размер на 1153,94 лв., по тази фактура, но не е направена съответната на него корекция на резултата за данъчен период м.02.2017г. в установителната част на Решението (стр. 31 от Решението) и този резултат е останал такъв, какъвто е в РА. По изложените съображения РА в тази част следва да бъде отменен в частта, в която на "Лион Инвест Груп" АД за данъчен период м. 02.2017г. е отказано право на ДК в размер на 1153,94 лв., по Фактура № 0000 000392/ 28.02.2017г., издадена от "ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД, ведно с установената лихва в размер на 312,52 лв.

Правото на приспадане на данъчен кредит (ДК) по фактурите от

посочените доставчици, не е признато (е отказано) на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД на основание неизпълнение на чл. 6/9 от ЗДДС, чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, на основание чл. 68, ал. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на основание чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС.

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

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/, издадена от страна на доставчиците, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което подробно е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на жалбоподателя.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9/6 от ЗДДС, осъществена от конкретно посочения във фактурите доставчик.

Изискванията на чл.71 и чл.72 от ЗДДС за упражняване права на данъчен кредит са изпълнени от страна на получателя по доставките.

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налище реално осъществена облагаема доставка.

Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налище правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква да е осъществена реална доставка на стока и услуга. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването

на този положителен факт.

Предмет на процесните фактури са различни видове услуги и стоки. Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга/стока могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност да осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; наличие на стоки у него, последващата реализация на стоките, използването на услугите в дейността на получателя, и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, стокови, складови разписки, доказателства за индивидуализиране, предаване на стоките, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

В ССЕ вещото лице подробно е проследило счетоводното отразяване на процесните фактури при жалбоподателя по счетоводни данни от Отчети по журнала на операциите на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД по делото

С РА (в потвърдената от директора на Д ОДОП част) е отказано право на ДК:

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

констативен протокол от 30.04.2015г. и пр. В предмета на фактурите са индивидуализирани договори, анекси и констативни протоколи с дати и номера. Към фактурите са представени договори, анекси, протоколи, констативни протоколи.

Съгласно договор от 05.01.2015 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД /възложител/ и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД /изпълнител/, възложителят възлага, а изпълнителят приема да посредничи за съгласуване волята на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД и „ТИТАНИКА 2008“ ЕООД по договорните им отношения, като води конфиденциални преговори с тях. Договорено е възнаграждение в размер на 10 % от възнаграждението, което възложителят /Л. ИНВЕСТ Г. АД/ е получил от своя клиент „ТИТАНИКА 2008“ ЕООД.

Представени са и констативни протоколи относно получени суми от „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД от „ТИТАНИКА 2008“ ЕООД и начислени комисионни възнаграждения в полза на „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД. С Анекс от 30.04.2015 г. към договор от 05.01.2015 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД е променен размерът на възнаграждението в размер от 10 на 20 %. С Анекс от 02.01.2016 г. към договор от 05.01.2015 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД размерът на възнаграждението променено в размер на 50 %.

Представен е договор сключен между Т. 2008“ ЕООД / възложител/ и „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД / изпълнител/ за предоставяне на „консултативни дейности“, включващи информация за обявените на територията на страната обществени поръчки, търгове, конкурси, административно обслужване и др. , приложени са анекси към него, констативни протоколи и споразумения във връзка с неговото изпълнение.

Предмет на договора от 07.01.2013 г. е търсене на клиенти и провеждане на разговори с тях с цел запознаване с нормативната база, регламентираща изхвърлянето на създадени от тези клиенти на биоразградими отпадъци и опазване на околната среда, предлагане на оптимален вариант за използване на инсталация за биогаз с оглед конкретния отпадък. Към него са представени подписаните между страните анекси, с които срокът на договора е продължен и констативни протоколи.

Съгласно договор от 15.09.2015 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД /възложител/ и „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД /изпълнител/, възложителят възлага, а изпълнителят приема срещу договорено възнаграждение да посредничи на възложителя за осигуряване финансирането на следните проекти: „Изграждане инсталация с мощност 1 мегават електрическа и 1,5 мегавата топлинна мощност с технология газифициране на дървесен чипс в района на [община] на

стойност 5000000 евро и „ Изграждане на цех за готови храни с удължена трайност на стойност 2750000 евро“ . Според договора възложителят следва да осигури недвижими имоти за проектите, представени са и 14 анекса към този договор, с които се променя възнаграждението.

В обяснението, дадено в хода на ревизията от управителя на „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД е посочено, че за изпълнението на някои от възложените услуги е ползвал частично помощни дейности от подизпълнители, без да е налице цялостно превъзлагане на конкретна услуга от „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД. Относно кадровата и квалификационна обезпеченост в хода на ревизията от доставчика са представени: Трудов договор №1/01.06.11 год. с работодател „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД и С. С. Х. /работник/служител; допълнително споразумение № 2/01.01.2015 год. към трудов договор № 1 за смяна на длъжността; Диплома за висше образование на С. С. Х.; Р.-платежни ведомости по месеци, за период от 01.2015 год. до 06.2017 год. Относно материалната и техническа обезпеченост, представени: счетоводно амортизационен план за 2015 год., счетоводно амортизационен план за 2016 год. и за 2017 год., Хронологична ведомост аналитични сметки от гр. 20 за периода от 01.01.15 год. до 31.12.17 год., договор за финансов лизинг № 11855 на МПС с рег. [рег.номер на МПС] и свидетелство за регистрация на автомобила.

Установено е от представените по делото доказателства в това число и заключението по ССЕ, че фактурите, издадени от „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ" АД са разплатени по различни начини- част от тях в размер на 1588113,03 лв. са платени по банков път, по касов път са платени 8918,58 лв. Част от тях са разплатени по протокол от 31.12.2015г. за прихващане на задължения с вземания от 25920 лв. По споразумение от 27.09.2016г. са разплатени 1800 лв, по Споразумение от 02.01.2017г. за трансформиране на задължение по фактури, във финансов дълг (като временна финансова помощ) към (от) „Зелено бъдеще“ АД - общ дълг 402653,21 лв, по Споразумение от 01.04.2017г. за трансформиране на задължение по фактури във финансов дълг (като временна финансова помощ) към (от) „Зелено бъдеще“ АД - общ дълг 10561,49 лв. Всичко по протокола и споразуменията 440934,70 лв. Общо по уреждането на разчети 2037966,31 лв. Начинът на разплащане на конкретните фактури е изследван в Таблица № 19 от приетото заключение по ССЕ.

При така събраните доказателства съдът счита за правилни и обосновани изводите от органите по приходите, че остава недоказано извършването на фактурираните услуги от посочения доставчик. Представените договори, анекси към тях, протоколи представляват частни документи, които не обвързват съда с материална

доказателствена сила. Посочения в тях предмет на доставките е формулиран твърде общо и не би могло да се установи точно нито предметът на услугите, нито резултатът от тях, нито как е формирана цената. В тази връзка не биха могли да се правят и изводи за наличие на кадрова и техническа обезпеченост у доставчика, доколкото конкретните дейности не са конкретизирани. Не са представени никакви проекти, разработки, не е ясно на какви въпроси е отговаряно, нито резултатите от кандидатстването по проектите. Няма данни за отпуснато финансиране. Има фактурирани услуги във връзка с кандидатстване по проект „Л. 2014-2010“, но липсва реален резултат от същото - няма доказателства кандидатствано ли е по проекта, няма представени разработки.

Представените договори, анекси и констативни протоколи не доказват реално извършена облагаема доставка. Тяхното съдържание касае предимно цената, а начинът на формулиране на предмета им възпрепятства контрола по изпълнението им. Управителят на „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД в писмените обяснения, дадени при насрещната проверка в ревизионното производство декларира, че той е координирал изпълнението и отношенията между страните, стиковайки мнения, оферти и качество на работа. В подкрепа на горните твърдения не са представени никакви документи и доказателства, от които да е видно естеството на свършената работа, както и реалната нужда от нея. В подписаните между страните констативни протоколи по никакъв начин не е конкретизирано естеството на свършената работа. При цялостен анализ на доказателства може да се обоснове извод, че е извършено документиране на доставки на услуги без те реално да са предоставени от посочения доставчик.

Относно кадровата обезпеченост на доставчика в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

По-важното в случая е, че липсват преки доказателства за изпълнение на услугите като предпоставка за признаване на спорното право.

Относно доказателствата за извършеното плащане съдът счита, че

същите могат да бъдат само косвено доказателство за реалното изпълнение на доставката. Установено е разплащане по процесните фактури, но съдът споделя изводите на решаващия орган, че в случая е налице един паричен поток между свързани дружества. Доказателствената тежест за установяване на относимите за спора факти при условията на пълно и главно доказване, които го ползват и от които черпи права, е на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД. Въпреки, че му е указана доказателствената тежест, по делото не са представени годни доказателства, удостоверяващи по убедителен начин действителното изпълнение на фактурираните услуги от посочения доставчик.

В обобщение, приобщените по делото доказателства са недостатъчни, за да създадат сигурно убеждение за реалността на процесните доставки, каквато е целта на пълното доказване.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки от „ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ“ АД по посочените фактури. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчният кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Изводът на приходната администрация за липса на коментираните доставки на услуги се явява фактически и правно обоснован.

Изложеното се отнася в голяма степен и за останалите процесни доставки с пред услуги (консултации и др.), предоставени от останалите процесни доставчици.

2. В общ размер на 1955,83 лв. по фактура № 124/ 20.04.2015г. , издадена от „НИКС ЕКСПРЕС“ ЕООД на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД с предмет – „Консултации и преработка на бизнес план и обосновка на проект за кандидатстване пред Европейска Програма „Хоризонт 2020“. към фактурата е представен констативен протокол от 20.04.2015г., двустранно подписан , в който е посочено, че доставчикът е предоставил консултации и помощна дейност за изработване на бизнес план и обосновка на проект: „Изграждане и оборудване на цех за производство на готови храни с удължена трайност“ , предназначен за кандидатстване за финансиране пред Европейска Програма „Хоризонт 2020“.

При липсата на всякаква конкретна информация във фактурата относно дейностите, които включват тези консултации или съпътстващи фактурата документи, която да конкретизира предмета и цената на услугата, представеният констативен протокол също не може да установи тези факт. Той не представляват и годно доказателствено средство относно извършването на услугата и предаване на резултата

от изпълнителя на възложителя, тъй като съдържанието му повтаря предмета на фактурата, който е твърде общ и от него не би могло да се установи кога точно е извършена, как е формирана цената и каква е стойността ѝ. От значение е и фактът, че те като частен писмен документ без достоверна дата, не разполага с материална доказателствена сила.

Към фактурата не е представен бизнес план или обосновка на проект, които биха могли да докажат резултат от предоставена услуга. Недоказано остава и кой е предоставил услугата, тъй като доставчикът няма регистрирани трудови договори. По данни от предходния собственик и управител на „НИКС-ЕКСПРЕС“ ЕООД, за извършване на услугата са използвани външни консултанти, но доказателства в тази връзка не са ангажирани.

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

При така установените факти представяне единствено на фактура и констативен протокол към нея, повтарящ съдържанието ѝ, не може да докаже, че доставката е реално извършена, поради което законосъобразно с РА е отказано право на приспадане на ДК по фактурата, издадена от Н.-Е."ЕООД.

3. В общ размер на 288 ,00 лв. по фактура № [ЕГН]/ 28.04.2017, издадена от **„ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД** с предмет услуги - „текущ ремонт и профилактика на вендинг автомати през м. април 2017г. Както се установява от доказателствата по делото в т.ч. и ССЕ, към фактурата не са приложени други документи във връзка с реалността на доставката. Липсват доказателства за наличие на договорни отношения между страните. Не е конкретизирано и на кои вендинг машини е извършена профилактика и какво включва тя, както и разполага ли доставчикът с техническа и кадрова възможност да предоставя такава услуга.

При ревизията е установено, че доставчикът има 4 броя назначени лица на трудови правоотношения на длъжности: лепач на афиши, монтажник сложни комбинирани изделия. Икономическа дейност на лицата - дейност на рекламни агенции. Няма подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО за финансовата 2017 г. Няма данни за подадена Справка по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатените доходи по извънтрудови правоотношения. Следователно, проверяваното лице няма назначени лица на трудови

правоотношения, притежаващи необходима кадрова обезпеченост за извършването на доставката по горе цитираната фактура - ремонт и профилактика на вендинг автомати. Липсват и доказателства за извършено разплащане.

Установено е, че фактурата е осчетоводена съгласно Закона за счетоводството, но при липса на други документи - договори, анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, документи доказващи плащането по фактурата и пр., свързани с декларираната доставка, остава недоказано реално извършена доставка от доставчика. Единствено фактурата и счетоводното ѝ отразяване не са достатъчни, за да се установи реалността на процесната доставка. При така установените факти, правилни и законосъобразен се явяват изводите на органите по приходите за липса на доказателства за реалност на услугите, фактурирани от **„ЕР И ЦЕ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД** и обжалването в тази част следва да бъде отхвърлено.

4. В общ размер на 84488,35 лв. по 9 фактури, издадени от **„ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД**. Фактури №№ [ЕГН]/08.04.2016г.; [ЕГН]/ 12.04.2016; 58/ 31.08.2016г.; 80/05.10.2016г.; 102/20.10.2016г. [ЕГН]/03.11.2016; [ЕГН]/07.11.2016 с предмет „възнаграждение по договор“, възнаграждение по договор и констативен протокол и наем недвижим имот; както и фактура № 113/31.10.2016г. с предмет ДМА – MacBook Pro 17 inch и MacBook Pro 17 inch. Към посочените фактури не са приложени каквито и да е съпътстващи документи, което се установява и от заключението по ССЕ. С писмо вх. № 39247/03.11.2023г. до съда са представени за пръв път споразумения от 9.09.2016г. и от 09.09.2016г. и 23 договори за паричен заем към него, както 31 бр. разписки и споразумение от 17.11.2016 и 33 договора за паричен заем към него и 32 бр. разписки (л. 1471 до 1589 от делото).

Така представените писмени доказателства представляват частни документи без достоверна дата. От съдържанието им не може да се установи, връзка със спорните фактури и доставките по тях. Не са представени цитираните във фактурите договори и констативни протоколи, поради което не може да се установи и предмета на тези доставки, за да се направи извод относно реалността им. Единствено фактурите и счетоводното им отразяване не са достатъчни, за да обосноват извод за реалност на доставките, особено в настоящия случай, в който без приложени договори и протоколи, цитирани в тях, не би могъл да се установи и предмета им. Не са налични други търговски документи свързани с **„ИНФРАКОНСТРУКЦИИ ГРУП“ ЕООД** / – договори, анекси свързани с тях, приемо-предавателни протоколи, документи свързани с плащането на фактурите, приложено само копие на един брой нечетим фискален бон към фактура №113/31.10.2016 г.

Липсват всякакви доказателства преки и косвени за наличие на договорни отношения между страните. След като не са представени дори описаните в самата фактура документи (договори и протоколи.) и други документи, удостоверяващи какво включва описаната услуга или стока, остава неизяснен и въпросът как точно е формирана фактурираната цена. Относно фактурите с предмет „възнаграждение по договор“, без да е посочен конкретен договор и без да е приложен такъв, следва да се посочи, че съдържанието на фактурите не отговаря на изискването на чл. 71, т.1 от ЗДДС, във вр. с чл. 114, ал.1, т.9 от ЗДДС.

По изложените съображения правилен е изводът в РА за нереалност на посочените доставки.

5. В общ размер на 32085,81 лв. по 13 фактури, издадени от от „**КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77**“ **ЕООД** на „Лион Инвест Груп“ АД с предмет „възнаграждение за изготвяне на коректна ценова оферта“: Фактура № [ЕГН]/05.08.2015г, № [ЕГН]/10.08.2015г; № [ЕГН]/17.08.2015г; № [ЕГН]/20.08.2015г.; № [ЕГН]/31.08.2015г, № [ЕГН]/01.09.2015г, № [ЕГН]/02.09.2015г, № [ЕГН]/14.09.2015г; № [ЕГН]/18.09.2015г; № [ЕГН]/24.09.2015г, № [ЕГН]/28.09.2015г, № [ЕГН]/30.09.2015г, и Фактура № [ЕГН]/23.10.2015г с предмет „наем на склад по договор“. Към фактурите са представени двустранно подписани констативни протоколи. Представени са доказателства за осчетоводяване на фактурите при доставчика и жалбоподателя. Като доказателства за плащане са представени фискални бонове за извършени разплащания по фактурите, с изключение към фактури № 117/01.09.2015 г., №129 /24.09.2015 г, по които е вписано, че плащането е по сметка, но не са представени документи за плащане.

Не са представени сключени договори и анекси във връзка с фактурираните доставки. Не са представени и самите ценови оферти, нито доказателства, че клиентът на жалбоподателя е участвал в посочените в констативните протоколи търгове, както и предмета на търговете или офертите и тяхната дата. Относно фактурата с предмет наем не е конкретизирано за какъв склад се отнася, нито е представен договор, посочен във фактурата. В тази връзка не може да бъде установено разполага ли дружеството с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Не може да бъде доказан предходен доставчик. Не може да се докаже реално извършване на доставките.

На основание гореизложеното правилен и обоснован е изводът на органите по приходите, че се касае за привидни сделки, които не представляват доставки по смисъла на ЗДДС и съответно данъкът е неправомерно начислен.

6. В общ размер на 1649,13 лв. по фактура № [ЕГН]/ 26.02.2016г.,

издадена от „**МИЛЧЕВ КЪМПАНИ ГРУП**“ **ЕООД** на „Лион Инвест Груп“ АД за услуга със същия предмет „Възнаграждение по изготвяне на коректни ценови оферти“. Към фактурата е приложен констативен протокол от 26.02.2016г. Не са представени доказателства кой и как е изготвил офертите, както и такива, че действително клиентът на жалбоподателя е участвал с тях в посочените търгове, не са посочени предметът на търговете и дата, не са конкретизирани и какви дейности се включва в тези тази услуга и как е формирана цената ѝ.

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

7. В общ размер на 21199,97 лв. по 15 фактури, издадени от „**ИНФРАКОНСТРУКТ П.**“ **ЕООД** на „**ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП**“ АД. Фактура № 12 / 25.04.2016, №15/27.04.2016 г., , №13/26.04.2016 г., и фактура № 16/28.04.2016г. са с предмет на доставката „Възнаграждение за изготвяне на коректна ценова оферта“. Те се съпътстват от констативни протоколи от същите дати. За тези фактури се отнася изложеното относно фактурите със същия предмет, издадени от „**КОНСУЛТ ДИЗАЙН 77**“ **ЕООД**. Към тях не са представени договори или документация, доказваща участие в конкретни търгове, не може да бъде установено и как е изготвена офертата и от кого.

Останалите фактури, издадени от „**ИНФРАКОНСТРУКТ ПЪТСТРОЙ**“ **ЕООД** с номера №№ [ЕГН]/27.06.2016г; 20/06.07.2016; 22/15.07.2016; 23/19.07.2016; 25/26.07.2016; 27/31.07.2016; 21/11.07.2016; 24/22.07.2016; 26/28.07.2016 г. са с предмет извършване на СМР на обект-гр.П., [улица] съгласно Акт 19, посочени в тях, а фактури №№ [ЕГН]/ 19.09.2016 и №[ЕГН]/08.09.2016 г. са с предмет Извършени СМР на обект-гр.П., [улица].

Към фактурите за извършване на СМР са представени и актове обр.19 за извършените СМР. Приложени са копия на фискални бонове от ЕКАФП само по следните фактури: 127/27.06.2016 г., №16/28.04.2016 г., №12/25.04.2016 г., №242/19.09.2016 г. По останалите фактури липсват фискални бонове от ЕКАФП. Липсват търговски документи /сключени договори, анекси към тях/, документи, доказващи плащането по част от фактурите. Не са представени доказателства, от които може да се установи какво се включва в посочените цени на СМР, за чия сметка са материалите, разполагал ли е доставчикът с необходимата материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставките.

Представените актове обр. 19 като частни документи не обвързват съда с материална доказателствена сила и не представляват доказателство за отразеното в тях, поради което следва да се ценят от съда с оглед на останалите доказателства по делото. При липса на други доказателства единствено наличието на тези актове не може да обоснове извод за реалност на фактурираните доставки и извършването им, именно от посочения доставчик.

8. В общ размер на 97009,17 лв. по седем фактури, издадени от „**М. Т. БГ**“ АД на „Лион Ин вест Груп“ АД фактура с №[ЕГН]/05.10.2015г., фактура с №[ЕГН]/ 30.10.2015г., фактура с №[ЕГН]/ 23.11.2015г., фактура с №[ЕГН]/30.11.2015г., фактура с № [ЕГН]/ 10.12.2015г., фактура с №[ЕГН]/ 30.12.2015г., с предмет :“ Възнаграждение по договор от 01.10.2015 г. и фактура с №[ЕГН]/ 20.01.2016г с предмет „Възнаграждение по договор от 08.01.2016 г. Фактурите се съпътстват от договори, анекс, констативни протоколи, протоколи. Представен е договор от 01.10.2015 г., анекс от 05.10.2015 г., констативен протокол от 30.10.2015 г., констативен протокол от 10.12.2015 г., протокол от 30.12.2015 г. Съгласно договора, предметът на възложената услуга е изготвяне на предложение за популяризиране в интернет пространството на инвестиционни идеи на възложителя; практическо разработване на възложената концепция - в случая на интернет платформа; практически действия по позициониране в интернет пространството по начин да се осигури посещаемост. Етапите по изпълнението на договора са констатирани в подписани констативни протоколи. Цялостното изпълнение е предадено на възложителя с протокол от 30.12.2015 г., като посочените в него документи са налични при възложителя. Представен е и Договор за поръчка от 08.01.2016 г., приложение №1 към него, констативен протокол от 30.03.2016 г., констативен протокол от 30.12.2016 г. Предметът на договора е да се популяризира разработения уеб сайт - интернет платформа , насочвайки трафик с инвеститорски интерес.

От представените доказателства се установява, че предметът на посочените договори е твърде специфичен и изисква специални знания и умения. В хода на ревизията, нито след това не е предоставена информация за лицата, извършили услугите и тяхната квалификация. Няма регистрирани трудови договори за периода на фактурираните доставки, няма наети лица по извънтрудови правоотношения. Не е представена информация за начина на образуване на цените на фактурираните услуги. Не е представена информация за техническа и технологична обезпеченост на дружеството. Посоченият в договора сайт foodchainlion.com не е достъпен.

При анализа на събраните доказателства обоснован е изводът на органите по приходите за недоказаност на факта, че фактурираните

услуги са реално извършени.

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

10. В общ размер на 35596,10 лв. по пет фактури и две кредитни известия, издадени от „**ИНТЕРКАР ГРУП 33**“ **ЕООД**, т.е. по три фактури -Фактура № 3/ 29.02.2016г., фактура № 2/11.02.2016г., фактура № 23/ 31.03.2016г. с предмет “ Възнаграждение по договор”. Представен е Договор от 11.01.2016 г., сключен между „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД /КУПУВАЧ/ и „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД /ПРОДАВАЧ/, съгласно който „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД продава на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД своето ноу-хау по изграждане на мултимедийна система за комуникация с клиенти чрез вендинг-автомат. Ноу-хау, предмет на този договор включва: знания, опит, тайни, информация, решения, описания, технически, икономически и нормативни сведения за изпълнение. И. К. Г. 33" ЕООД се задължава да адаптира три броя вендинг автомати, посочени от „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, технологичната част от посоченото „ноу-хау“ съобразно спецификите и нуждите. „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД се задължава да обучи представител на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД във връзка с използването на системата. „ИНТЕР КАР ГРУП 33“ ЕООД се задължава да изчисли финансово-икономическите параметри на оборудване и изпълнение за функциониране на система от 40 бр. вендинг автомата, съставляващи гореописаното ноу-хау.

Приложени са и констативни протоколи относно изпълнение точките на договора. Тяхното съдържание обаче не допринася за конкретизиране предмета на спорните доставки. Предмет на доставките е ноу-хау, адаптиране технологичната част със съответното ноу-хау, както и обучение на представител на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, подготовка на документи за патентоване на ноу-хау, изчисляване на финансово-икономически параметри и изпълнение за функциониране на системата. Не са представени доказателства, че тези услуги са реално извършени. В констативния протокол от 31.03.2016 г., подписан между ревизираното лице и „ИНТЕР КАР ГРУП ЗЗ“ ЕООД се сочи, че изпълнителят предава на възложителя финансово-икономическите параметри на оборудване изпълнение на система от 40 вендинг автомата, като същите са съобразени с извършено пазарно проучване. В случая липсват доказателства за извършено такова пазарно проучване от изпълнителя и не са налице документи, от които да са видни тези финансово-икономическите параметри на въпросното оборудване. В констативния протокол от 29.02.2016 г., подписан пак между тези две ЮЛ се сочи, че изпълнителят предава на възложителя технически схеми за функциониране на мултимедийна система за комуникация с клиенти на 3 вендинг автомата – в случая не са налице доказателства за съществуването и предаването на тези технически схеми.

На следващо място, посочените услуги са твърде специфични и извършването им изисква наличие на специални знания и квалификация. При направена проверка в ПП С. в ТД на НАП обаче е установено, че през проверявания период, доставчикът няма назначени лица на трудови правоотношения. Няма данни за подадена Справка по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатените доходи по извънтрудови правоотношения. Няма и данни за извършвана от него дейност - няма подадена ГДД по чл.92 от ЗКПО за финансовата 2016 г.

Макар да е установено, че фактурите са включени в дневниците за продажби на „ИНТЕР КАР ГРУП ЗЗ“ ЕООД в съответните данъчни периоди, това, както и счетоводното им отразяване при жалбоподателя не е достатъчно за доказване реалността на фактурираните доставки. Договорът и протоколите не допринасят за установяване конкретните дейности, включени в предмета на услугите, не са представени и резултатите от тях, описани в представените частни документи.

По изложените съображения съдът намира за правилни изводите, че не са налични доказателства доказващи по безспорен начин наличието на облагаема доставка от доставчика към жалбоподателя.

11. В общ размер на 8 400,00 лв., по 4 фактури, издадени от „**АСС П. СТАРТ**“ ЕООД на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД са издадени 5 фактури с номера; № [ЕГН]/30.04.2015 г., №[ЕГН]/ 15.04.2015 г., №[ЕГН]/24.04.2015

г. и №[ЕГН]/26.06.2015 . Предмет на доставките за СМР в обекти на "ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП" АД в [населено място] на [улица] на [улица] – външно боядисване на сгради, ремонт на покрив, шпакловка, подмяна на окачен таван, ремонт на външни ролетни щори, подмяна на окачен таван, подмяна на стъклопакети; подмяна на окачен таван.

Фактурите са отразени от ревизираното лице в дневниците му за покупки през данъчни периоди м. 03.2015 г., м. 04.2015 г. и м. 06.2015 г. Фактура №[ЕГН]/26.06.2015 не е отразена в дневника за продажби на доставчика. Представени са фактури, актове обр. 19 за СМР и касови бонове за извършено плащане .

Съставените акт обр. 19 към фактурите на практика повтарят съдържанието им и не допринасят за установяване начина на формиране на цената на услугите. Не са представени и договори към тях или други доказателства, от които да се установи дали цената е единствено за труд или включва и използваните материали, за чия сметка са те, как са транспортирани и пр. „АСС ПРОДЖЕКТ СТАРТ“ ЕООД е имало 7 лица по трудови правоотношения на длъжности организатор дейности, техник уеб сайт, а е следвало да извърши СМР в [населено място] на обектите на жалбоподателя. Не са дадени обяснения, подкрепени със съответните документи, за това какви материали са вложени, предвид описаните дейности в актовете обр. 19. Представените актове обр, 19 повтарят дословно съдържанието на фактурите и по своята същност представляват частни документи, При частните свидетелстващи документи (каквито са приемо-предавателните протоколи и актовете обр. 19) защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото. Както бе посочено по-горе в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и главно доказване тези факти и да представи доказателства за действително извършване на фактурираните СМР. Доказателствата за извършено плащане също не са пряко доказателство за извършване на услугата. По изложените съображения обжалването следва да бъде отхвърлено и в тази част.

12. В общ размер на 4522,32 лв. по 4 фактури, издадени от „**КМ БИЛДИНГ**“ ЕООД: фактура № [ЕГН]/11.05.2015 г. с предмет “ диспенсър за сосове за две вани, вани за сосове; фактура № [ЕГН]/14.05.2015 г. с предмет хладилни витрини втора употреба; фактура № [ЕГН]/ 30.06.15г с предмет Климатик Midea MCA 2HRN2, тип таванен касетъчен употребяван, Климатик M. PUN-GY06, 48-тип колонен употребяван, Хладил, витрина-употребявана, Алуминиева стълба- употребявана, медна тръба за климатици; фактура № [ЕГН]/28.07.15г с предмет офис

обзавеждане втора употреба, холова гарнитура 3 части, холова гарнитура 5 части, офис столове, секция 5 части и барплот. Предмет на фактурите са стоки – ДМА. Представени са стокови разписки. Макар представените към фактурите стокови разписки да представляват преки доказателства за предаване на стоките/ вещите, то като частни документи следва да се ценят с оглед на останалите доказателства по делото. С оглед липсата на доказателства, че доставчикът е разполагал със стоките, че са били заведени като ДМА в счетоводството му, както и при липса на доказателства за наличие на офис или склад, в които да са били съхранявани тези ДМА, единствено въз основа на представените стокови разписки (повтарящи описанието във фактурите) и фактурите и тяхното осчетоводяване не би могло да доведе до извод за реалност на доставките.

Прави впечатление, че в хода на ревизията „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ ЕООД уведомява органите по приходите, извършващи ревизията, че документите - търговски-договори, анекси към тях и пр., във връзка с процесните фактури, издадени от изброените доставчици са иззети с Протокол за доброволно предаване от 10.05.2018 г., по образувано досъдебно производство № 157/2018 г. по описа на Сектор „Икономическа полиция“ [населено място]. Следва да се съобрази обаче, че тези документи в хода на настоящето съдебно производство бяха изисквани и предоставени от СГП, където се намираха, и в тях не се установяват договори и анекси към доставчиците, различни от тези, иззети предвид при извършване на ревизията, доколкото в първото ревизионно производство органите по приходи са извършили посещение в ОД "МВР" сектор „Икономическа полиция“ – [населено място], при което е извършен преглед и преснимане на счетоводни и търговски документи на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, които са били иззети от органите на Икономическа полиция – П. и до които е разрешен достъп, за което е съставен е Протокол №1265815/30.08.2018 г.

Като цяло, като частни документи договорите, приложенията към тях не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните документи защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

С изключение на ревизиите при особени случаи по чл.122 ДОПК, в кодекса няма изрични норми за определяне на доказателствената тежест в процеса, поради което намират приложение общите правила на доказване. Съгласно общия принцип на разпределение на

доказателствената тежест в процеса, всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, и поради това, че данъчният субект претендира право на приспадане на данъчен кредит, то той е този, който следва да докаже изпълнението на всички законови изисквания, включително и реалността на доставката по процесните фактури. В настоящия казус това означава, че ревизирият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени от посочения във фактурата доставчик. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС, не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Законът не съдържа легална дефиниция на понятието "неправомерно начислен данък". Общото правно тълкуване в най-широк смисъл е, че неправомерно е това начисляване на данък, което е извършено в нарушение на закона. Законовите изисквания за начисляване са посочени в чл. 86, ал. 1 ЗДДС. Комплексният анализ на предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит, посочени по-горе, и основанийето за отказ на такова право по чл. 70, ал. 5 ЗДДС показва, че неправомерното начисляване трябва да е свързано само с пряката доставка, по което се упражнява правото на данъчен кредит, че това неправомерно начисляване не предпоставя и не изисква установяване на произход на стоката, както и че то не е в зависимост от действия на доставчика, за които получателят няма как да узнае и няма задължение да знае, поради което и не може да носи отговорност за тях.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на стока в случая. За признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02 и решение на СЕС по дело С-324/11. С това доказване страната не се е справила. Т.е. не може да се приеме, че се касае до действия на доставчика, за които получателят трябва да отговаря, каквито са доводите на жалбоподателя или че администрацията е прехвърли върху данъчния субект собствените са задължения по осъществяване на контрол. Ако процесните доставки са извършени реално от посочения в тях доставчик, то както доставчикът, така и самият получател следва да притежават доказателства за това изпълнение. Наличието само на фактури не може да бъде доказателство за реалното изпълнение на доставките. За реалността на доставките винаги трябва да се представят достатъчно убедителни писмени доказателства по изпълнението им, каквито в случая липсват.

Действително, както нееднократно СЕС в своите решения подчертава, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчно-задължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Същият този съд обаче приема, че това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания, и самото данъчно задължено лице участва или според обективни факти се установи, че е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В последната хипотеза СЕС приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет. Следователно от получателя по дадена доставка е оправдано да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Т.е. ако лицето, въпреки че е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави други писмени доказателства, за това че е придобил правото да се разпорежда като собственик с дадена стока, извън притежаваната от него фактура и данни за счетоводното ѝ отразяване, то правото му на данъчен кредит не може да бъде отказано, като в тези случаи казусът следва да намери своето разрешение съобразно цитираното по-горе Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11 на СЕС. Процесният случай обаче не е такъв.

С оглед на установените фактически данни съдът счита за обосновано заключението на органа по приходите за нереалност на фактурираните доставки. Не е възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, в резултат на което да се направи извод за реалност на доставката по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, с оглед на което законосъобразно е отказан данъчния кредит по спорните фактури до размера на начисления по тях ДДС, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Позоваването в жалбата на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) е неоснователно, тъй като основният спорен въпрос по делото е дали наистина са осъществени реални доставки на услугите от посочения доставчик, за да възникне право на приспадане на данъчен кредит. Наличието на облагаема доставка е елемент от механизма на функциониране на данъка върху добавената стойност, поради което не може да бъде игнорирано доказването ѝ при разрешаване на спора относно наличието на право на приспадане на данъчен кредит.

В процесния случай няма противоречие с тази практиката на СЕС в Л. - Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, , защото правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на услуга, само когато по категоричен начин е

доказана нейната реалност - чл. 8 във връзка с чл. 9, ал. 1 ЗДДС и чл. 24, § 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. С решението на СЕС не се отрича необходимостта националният съдия да осъществи конкретна преценка на всички събрани в производството пред него доказателства и въз основа на тях да формира изводите си за наличието или липсата на реална доставка. Това е изрично подчертано от СЕС в Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка."

В т. 63 и 64 от същото решение е посочено, че според практиката на Съда държавите членки следва да проверят декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия, C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 и Решение от 29 юли 2010 г. по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Juźwiak, Oriowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 21). За тази цел Директива 2006/112, и по-конкретно член 242 от нея, задължава всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

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

По ЗКПО:

Съгласно чл. 26, ал.1, т.2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. С оглед изводите относно реалността на доставките следва да се коригира декларирания от жалбоподателя счетоводен финансов резултат за 2015г. и 2016г. С оглед изложеното законосъобразно с РА, в частта потвърден с решението на директора на Дирекция ОДОП С., е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството с разходите, които са счетени за такива, които „не са документално обосновани“ по чл. 26, т. 2 от ЗКПО, или не са свързани с дейността по чл.26, ал.1, т.1 от ЗКПО, общо в размер на 1716881,15 лв.

Съдът споделя изводите на органите по приходите относно

непризнатите данъчни амортизации за актив „трактор“ за 2015 г. в размер на 2 600,00 лв. и за 2016 г. в размер на 690,00 лв., доколкото не са представени доказателства за използването на този актив в дейността на дружеството, нито са налице данни от кога същият е въведен в експлоатация. За 2015 г. годишните данъчни амортизации правилно са определени в размер на 317 533,82 лв., а за 2016 г. - 423 063,15 лв. Както се установява и от ССЕ, правилно са коригирани и годишните данъчни амортизации по чл. 54, ал. 1 от ЗКПО, които се представят в „намаление“ на резултата, от 423753,15 лв. на 423063,15 лв. След преизчислението на счетоводния (данъчен) финансов резултат за 2015г. и 2016г., при съобразяване с корекциите, правилно и законосъобразно са установени задължения за корпоративен данък за довносяне. За финансовата 2015г. от Корпоративен данък (КД) за внасяне в размер на 110959,50 лв. е определен на Корпоративен данък (КД) за внасяне в размер на 104410,66 лв., ведно със съответните лихви. За финансовата 2016г. от Корпоративен данък (КД) за внасяне в размер на 172570,07 лв. е определен на Корпоративен данък (КД) за внасяне в размер на 163753,13 лв., ведно със съответните лихви.

С оглед изложените по-горе мотиви жалбата против РА се явява неоснователна за частта, в която с него са установени задължения по ЗКПО за 2015г., общо в размер на 164600,78 лв., в т.ч. главница (КД) 110959,50 лв. и лихви 53641,28 лв. и за 2016г., общо в размер на 225756,86 лв., в т.ч. главница (КД) 163753,15 лв. и лихви 62003,71 лв., както и за частта, в която са установени задължения по ЗДДС в размер на

993642,71 лв., в т.ч. главница (ДДС) 647217,84 лв. и лихви за забава 346424,87 лв. и следва да бъде отхвърлена.

РА следва да бъде отменен в частта, в която са установени задължения по ЗДДС в размер на 1153,94 лв. по фактура № 0000000392Z28.02.17г., издадена от “ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ” АД, ведно с установената лихва в размер на 312,52 лв.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 45383,91 лв., съразмерно с отхвърлената част от жалбата определено съгласно чл. 8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, а на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в размер на 49 лв, съразмерно с отменената част от РА и представения списък с разноски.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, Л. състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002219000685-091-001 от 23.12.2020 г., издаден от началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, изменен и потвърден в оспорената част с Решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта, в която са установени задължения по ЗДДС в размер на 1153,94 лв. по фактура № [ЕГН]/28.02.17г., издадена от “ЗЕЛЕНО БЪДЕЩЕ” АД, ведно с установената лихва в размер на 312,52 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22002219000685-091-001 от 23.12.2020 г., издаден от началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, изменен и потвърден в оспорената част с Решение № 476/26.03.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в останалата част, в която са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 993642,71 лв., в т.ч. главница (ДДС) 647217,84 лв. и лихви за забава 346424,87 лв. и задължения по ЗКПО за 2015г. общо в размер на 164600,78 лв., в т.ч. главница (КД) 110959,50 лв., лихви 53641,28 лв. и за 2016г., общо в размер на 225756,86 лв., в т.ч. главница (КД) 163753,15 лв. и лихви 62003,71 лв.

ОСЪЖДА „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК], [населено място], да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 45383,91 лева (четиридесет и пет хиляди триста осемдесет и три лева и деветдесет и една ст),

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „ЛИОН ИНВЕСТ ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК], [населено място], разноски по делото в размер на 49 (четиридесет и девет) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14 – дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ :