

# РЕШЕНИЕ

№ 5333

гр. София, 09.08.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 79 състав,**  
в публично заседание на 19.06.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Николай Димитров**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **3790** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Н. Б. Д., ЕГН [ЕГН], чрез процесуалния ѝ представител - адв. Т. Т. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002222001296-091-001/23.11.2022г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и М. И. К.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 188/10.02.2023г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Жалбоподателят счита горепосочения РА за неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби и при съществено нарушение на процесуалните правила. В жалбата се излагат твърдения, ч изводите за липса на реални доставки се основават на предположения, а не на конкретни доказателства. Счита, че наличието на приемо-предавателни протоколи безспорно доказва реалността на представените услуги. Обръща внимание, че процесните фактури са надлежно включени в счетоводните документи на доставчиците, както и че като получател на конкретна стока/услуга е обвързан само от действията на прекия си доставчик, който следва да отрази данъка в счетоводството си. По същество иска РА да бъде отменен.

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя поддържа жалбата и претендира присъждане на съдебни разноски за заплатена държавна така. Представена е писмена защита, с която се сочи практика, относима според жалбоподателя към настоящия казус.

Ответникът - директорът на Дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Излага доводи за законосъобразност на оспорения РА. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена не изпраща представител.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002222001296-020-001 от 17.03.2022г., връчена по електронен път на 25.03.2022г., изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р22002222001296-020-002/20.06.2022г., издадени от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01 -128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С. /л.23-24 от делото/, е възложено извършването на ревизия на Н. Б. Д. за установяване на задълженията за ДДС за периодите от 01.12.2018г., до 31.12.2018г.; от 01.02.2019г. до 31.03.2019г.; от 01.09.2019г. до 30.11.2019г.; от 01.01.2020г. до 31.03.2020г.; от 01.05.2020г. до 31.07.2020г.

Н. Б. Д. осъществява дейност като нотариус в собствена кантора, намираща се в [населено място]. [улица]. Притежава удостоверение №481/10.06.2020г., издадено от Нотариалната камара на Република България. Регистрирана е по реда на ЗДДС на 23.07.2010г. и има назначени на трудов договор лица на длъжности - един технически сътрудник и един юрисконсулт.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002222001296-092-001/28.09.2022г., връчен електронно на 28.09.2022г., срещу който не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с РА №Р-22002222001296-091-001/ 23.11.2022г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. И. К., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията като същият е връчен на 23.11.2022г., по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с РА е установен ДДС за довносяне в размер на 17 959,00 лв., ведно с лихва в размер на 5 450,65 лв.

Тази ревизия се явява втора по ред за ревизираните периоди и задължения и е извършена във връзка с решение №335/28.02.2022г. на директора на дирекция ОДОП С. /л.253-258 от делото/.

С цел изясняване на факти и обстоятелства, от значение за данъчното облагане на жалбоподателката, в хода на първата и при втората ревизия са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

С протокол №Р-22002222001296-П.-001/31.08.2022г. /л.94-95 от делото/ към доказателствения материал по преписката е присъединен събрания доказателствен материал при извършената предходна ревизия на лицето, приключила с РА №Р-22221020007936091- 001 /13.12.2021г.

В хода на ревизията е изследвано упражненото право на данъчен кредит по следните доставки:

През данъчни периоди м. 02.2019г. и м. 03.2019г. данъчен кредит в общ размер на 2

498.00 лв. по следните три фактури от „СИТИ ЛАН ТРЕЙД 1“ ЕООД:

1. Фактура №[ЕГН]/04.02.2019 г., с предмет на доставката „поддръжка офис техника“, с ДО 4170,00 лв. и с ДДС 834,00 лв.;
2. фактура №[ЕГН]/05.03.2019г., с предмет на доставката „подмяна на софтуер и почистване на вируси“ с ДО 4990,00 лв. и с ДДС 998,00 лв. и
3. фактура №[ЕГН]/11.03.2019г., с предмет на доставката „инсталиране и поддръжка на локална мрежа“, с ДО 3330,00 лв. и ДДС 666.00лв.

През данъчни периоди м. 09.2019г. м. 10.2019г. и м. 11.2019г. данъчен кредит в общ размер на 6 458,00 лв. по следните четири фактури, издадени от „ДАРТСАН 1997” ЕООД:

1. фактура №[ЕГН]/09.09.2019г. с ДО 4990.00лв. и ДДС 998,00 лв., с предмет на доставката „поддръжка на компютърни системи“;
2. фактура №[ЕГН]/03.09.2019г. с ДО 4170.00 лв. и ДДС 834,00 лв., с предмет на доставката „компютърно обучение“;
3. фактура № [ЕГН]/07.10.2019г. с ДО 12 380,00 лв. и ДДС 2 476,00 лв., с предмет на доставката „крайно компютърно обучение и софтуер“ ;
4. фактура №[ЕГН]/05.11.2019г. с ДО 10 750,00 лв., ДДС 2 150,00 лв., с предмет на доставката „услуга по договор“, като съгласно приложения договор услугата включва „компютърно обучение, поддръжка на компютърни системи и изграждане на софтуер“.

През данъчни периоди м. 01.2020г., м. 02.2020г. и м. 03.2020г. данъчен кредит в общ размер на 4 002,00 лв. по следните три фактури, издадени от „ИЛИСЕНС КОНСУЛТ 21” ЕООД:

1. фактура №44/08.01.2020г. с ДО в размер на 6 670,00 лв. и ДДС - 1 334,00 лв.;
2. фактура №66/03.02.2020г. с ДО в размер на 6 670,00 лв. и ДДС - 1 334,00 лв.;
3. фактура №130/09.03.2020г. с ДО в размер на 6 670,00 лв. и ДДС - 1 334,00 лв.

И трите фактури са с предмет на доставките „поддръжане на софтуер и компютърно обучение“.

През данъчни периоди м.05.2020г., м. 06.2020г. и м. 07.2020г. данъчен кредит общо в размер на 3 335,00 лв. по три фактури, издадени от „МОБИДЕЙЛ 10” ЕООД, както следва:

- № 00000009/04.05.2020г., с предмет „донастройка компютърна система спрямо ЕУ“, с ДО 6 670,00 лв. и ДДС - 1 334,00 лв.;
- № [ЕГН]/04.06.2020г., с предмет „донастройки софтуер“ с ДО в размер на 5 835 00 лв. и ДДС - 1 167,00 лв.;
- № [ЕГН]/02.07.2020 г., с предмет „ИТ услуги по договор“, с ДО 4 170,00 лв. и ДДС - 834,00 лв.

През данъчен период м. 12.2018г. данъчен кредит в размер на 1 666,00 лв. по една фактура, издадена от „ВИТАЛПЕКС 66” ЕООД.

В хода на първата ревизия за горепосочените доставчици е установено че:

1.3а „Сити Лан Трейд 1” ЕООД с ЕИК[ЕИК] - предходни доставчици: "Сиамарк 18" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и "Каригри 46" ЕООД с ЕИК[ЕИК], сочен извършител на ИТ услугите е М. Я. С. - ИТ специалист, с представен граждански договор и представен сертификат, издаден на 24.08.2016г. от TERELIK A..

2.3а „Мобидейл 10" ЕООД с ЕИК[ЕИК], предходен доставчик „АН РЕКСОЛ 2“ ЕООД, и сочени извършители на услугите са управителя на „Мобидейл 10" ЕООД - В.

Д. Д. и управителката на „АН РЕКСОЛ 2" ЕООД, като са представени 2 броя сертификати от 19.12.2018г. от SOFJWARE UNINERSITY.

3. За „Илисенс Консулт 21" ЕООД с ЕИК[ЕИК], предходен доставчик „Дартсан 1997" ЕООД с ЕИК[ЕИК], сочени извършители на ИТ услугите са М. Я. С. и М. Г. С., като са представени 2 броя граждански договори и сертификати от 24.08.2016г., издадени от TERELIK A..

4. За „Виталпекс 66" ЕООД с ЕИК[ЕИК], предходен доставчик "Сиамарк 18" ЕООД с ЕИК[ЕИК], сочен извършител на ИТ услугите е управителката Т. Т. Н. с представен сертификат от 11.11.2017г., издаден от SOFT ACADEMI.

5. За „Дартсан 1997" ЕООД с ЕИК[ЕИК], предходен доставчик „Каригри 46" ЕООД сочени извършители на услугите М. Я. С. и М. Г. С. с представени 2 броя граждански договори и сертификати от 24.08.2016г., издадени от TERELIK A..

В решение №335/28.02.2022г. на директора на дирекция ОДОП С. са дадени указания да бъдат извършени насрещни проверки на цитираните доставчици, предоставили информация за предходни доставчици, са посочени като извършители на ИТ услуги от физически лица, както и на няколко университети за потвърждаване реалността на представените сертификати от страна на ревизираното лице в изпратената жалба по ревизионния акт РА № Р-22221020007936-091-001 /13.12.2021г.

Указано е да се извършат повторни насрещни проверки на дружествата от № 1 до № 5., както и нови 8 броя насрещни проверки на дружества и физически лица.

I. По отношение на дружествата „СИТИ ЛАН ТРЕЙД 1“ ЕООД, „ДАРТСАН 1997“ ЕООД и „ИЛИСЕНС КОНСУЛТ 21“ ЕООД в хода на ревизията е установено следното:

„СИТИ ЛАН ТРЕЙД 1“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 20.07.2018г. и дерегистрирано от 12.07.2019г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Декларирало е предмет на дейност търговско посредничество с разнообразни стоки. За 2019г. е подало ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ със загуба в размер на 870,00 лв. Не разполага със собствени или наети производствени или търговски обекти, както и с активи за извършване на дейността. Не притежава и МПС.

„ИЛИСЕНС КОНСУЛТ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 24.07.2018г. и е дерегистрирано от 24.09.2020г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Декларирало е, че извършва консултантска дейност по стопанско и друго управление. На „ИЛИСЕНС КОНСУЛТ 21“ ЕООД е извършена ревизия по реда на ЗДДС за периода от 01.12.2019г. до 30.04.2020г., приключила с РА № Р-22221720003388-091-001 от 09.12.2020г., с който е установено, че дружеството не е осигурило достъп до оригиналната счетоводна и търговска документация. С РА е прието, че по отношение на фактурите, издадени от посочения като доставчик „ДАРТСАН 1997“ ЕООД не са налице доказателства за реално извършени доставки на стоки или услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. За издадените от „ИЛИСЕНС КОНСУЛТ 21“ ЕООД фактури няма реално извършени доставки, но данъкът по тях е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

„ДАРТСАН 1997“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС от 20.12.2018г. и е дерегистрирано считано от 21.10.2020г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Декларирало е основна дейност - консултантска дейност по стопанско и друго управление. Подало е декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2019г. със загуба в размер на 11 645.70 лв. Не разполага с активи за извършване на дейността, и не притежава и

МПС. Констатирано е още, че за периодите от 01.06.2019г. до 31.07.2019г. на „ДАРТСАН 1997” ЕООД е извършела ревизия по реда на ЗДДС приключила с РА №Р22221720002903-091-001/23.10.2020г., съгласно който дружеството издава фиктивни фактури и симулира търговска дейност.

С възражението срещу първия РД №Р-22221020007936-092-001/ 21.09.2021г., като доказателство за кадрова обезпеченост са представени граждански договори с две физически лица.

Към фактурите от „СИТИ ЛАН ТРЕЙД 1“ ЕООД е представен един граждански договор от 2019г. за ИТ специалист, заедно със сметка за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ. С възражението срещу първия РД /което е с дата 03.12.2021г./ се твърди, че възнаграждението е платено със закъснение през 2021г. и предстои да бъде декларирано в предвидения от закона срок до 28.02.2022г. Представен е и втори граждански договор, но същият е неотнормим към процесите фактури, а е във връзка с фактурите от „СИТИ ЛАН ТРЕЙД 1“ ЕООД, по които е признат данъчен кредит. Представеният към процесите фактури граждански договор е от 01.02.2019г., подписан е за „СИТИ ЛАН ТРЕЙД 1“ ЕООД /възложител/ и за М. Я. С. /изпълнител/. Същият е с предмет „ИТ услуги и поддръжка на компютърни системи за клиент на възложителя“, за срок от пет месеца и при цена - 1 500,00 лв.

Към спорните фактури от „ДАРТСАН 1997” ЕООД са представени 2 граждански договора за ИТ специалисти, заедно със сметки за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ. Тук отново се твърди, че сумите са платени със закъснение през 2021г. и предстои да бъдат декларирани в предвидения от закона срок до 28.02.2022г. Гражданските договори са с дата 01.06.2019г., подписали са за „ДАРТСАН 1997” ЕООД /възложител/ и за физическите лица М. Г. С. и М. Я. С. /изпълнители/. Договорите са с предмет „компютърно обучение и софтуерни услуги за клиенти, посочени от възложителя“. В същите е посочен срок на изпълнение - 30.03.2020г. и е определено възнаграждение от 3 000.00 лв.

Към фактурите от „ИЛИСЕНС КОНСУЛТ 21” ЕООД, с възражението срещу Първия РД не са представени доказателства и обяснения за използвани физически лица по граждански договори, като изпълнители на доставките. За предходен доставчик на „ИЛИСЕНС КОНСУЛТ 21” ЕООД се сочи „ДАРТСАН 1997” ЕООД, а единственото доказателство за кадровата обезпеченост на това дружество са двата граждански договора от 01.06.2019г. Поради това тези два граждански договора са разгледани и при преценката на реалността на доставките по фактурите, издадени от „ИЛИСЕНС КОНСУЛТ 21” ЕООД.

Съгласно указанията на дирекция ОДОП, са извършени насрещни проверки на физическите лица М. Я. С. и М. Г. С..

С жалбата срещу първия РА, за М. Я. С. и М. Г. С. са представени сертификати от 24.08.2016г. за завършен курс по „компютърно и софтуерно администриране, издаден от „ТЕЛЕРИК АКАДЕМИЯ“ ООД. Във връзка с това и предвид указанията в Решение №335/28.02.2022г. на директора на дирекция ОД011 С., е извършена насрещна проверка и на „ТЕЛЕРИК АКАДЕМИЯ“ ООД.

Съгласно получения отговор от 03.06.2022г., „ТЕЛЕРИК АКАДЕМИЯ“ ООД не е съществувало през посочения в сертификатите период на издаване - август 2016г. В този период всички компютърни курсове са организирани от „ТЕЛЕРИК“ АД, като последното не е провеждало през 2016г., курс по „Компютърно и софтуерно администриране“. Допълнително ревизиращите са изпратили на „ТЕЛЕРИК

АКАДЕМИЯ“ ООД копия от приложените по преписката сертификати от 24.08.2016г. за завършен курс по „Компютърно и софтуерно администриране“ на М. Г. С. и М. Я. С.. По електронен път на 07.06.2022г. е получения отговор, с който изрично е заявено, че сертификатите не са Издавани от „ТЕЛЕРИК АКАДЕМИЯ“ ООД, съответно от „ТЕЛЕРИК“ АД /л.176-182 от делото/.

II. Относно непризнатото право на данъчен кредит по фактурите от „МОБИДЕЙЛ 10“ ЕООД:

При първата насрещна проверка на „МОБИДЕЙЛ 10“ ЕООД, приключила с протокол №П-22221721029259-141-001/15.09.2021г. е констатирано, че по връченото искане за представяне на документи са представени спорните фактури, заедно с договори, платежни документи, счетоводни документи и оборотни ведомости. Представена е фактура за предходна доставка от „АН РЕКСОЛ 2“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Фактурата е №[ЕГН]/04.05.2020г., с предмет услуга по договор с ДО 53 500,00 лв. и ДДС 10 700,00 лв. Представен и договор от 24.04.2020г., сключен между „МОБИДЕЙЛ 10“ ЕООД и „АН РЕКСОЛ 2“ ЕООД, с предмет „IT услуга - изграждане на софтуер, обучение и поддръжка със срок до 31.12.2020г.“ Съгласно приложените банкови извлечения, фактурите са платени по банков път.

По данни от ИС на НАП „МОБИДЕЙЛ 10“ ЕООД е включило фактурите в Дневниците за продажби за съответните периоди. Установено е, че дружеството няма назначени лица на трудов или граждански договор, както и че няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗК1Ю за 2020г. За предходния доставчик „АН РЕКСОЛ 2“ ЕООД е установено, че също няма назначени лица па трудов или граждански договор.

С възражението срещу първия РД, ревизираното лице е представило Декларация от управителя на „МОБИДЕЙЛ 10“ ЕООД - В. Д. Д., съгласно която, всички услуга са извършени лично от него и с помощта па управителката па „АН РЕКСОЛ 2“ ЕООД - А. Н. Т..

При проверка в ИС на НАП е установено, че за В. Д. Д. са подавани уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ за длъжностите - обслужващ бензиностанции и общ работник, а управителката на „АН РЕКСОЛ 2“ ЕООД - А. Н. Т. е осигурявана като чистач - хигиенист.

С жалбата срещу първия РА са приложени допълнителни доказателства - сертификат за завършено обучение за „системен администратор“ на В. Д. Д. и на А. Н. Т.. Сертификатите са от 19.12.2018г., издадени са от S. U. за успешно завършено обучение за системен администратор ниво А., за придобиване на умения за изграждане и управление на решения за виртуализация, контейнеризация, съхранение на данни на клъстери и автоматизирано управление.

В изпълнение на указанията на решение №335/28.02.2022г. на директора на дирекция ОДОП С., е извършена втора насрещна проверка на „МОБИДЕЙЛ 10“ ЕООД, извършени са насрещни проверки и на физическите лица В. Д. Д. и А. Н. Т., както и на „СОФТУЕРЕН УНИВЕРСИТЕТ“ ЕООД /S. U./относно действителността на сертификатите за IT услугите.

При втората насрещна проверка на „МОБИДЕЙЛ 10“ ЕООД, не са представени нови доказателства, а В. Д. Д. и А. Н. Т. не са намерени и

също не са представили доказателства и писмени обяснения.

Съгласно писмените обяснения, представени на 08.06.2022г. от „СОФТУЕРЕН УНИВЕРСИТЕТ“ при проверка в електронната система е установено, че през 2018г. в обучителния център не се откриват данни за провеждано обучение с наименование: „системен администратор, ниво ADVANSED за изграждане на управления и решения“. При Проверката в електронната система не са открити и данни за обучавани лица с имена В. Д. Д. и А. Н. Т. като изрично е заявено, че изпратените копия от сертификати на В. Д. Д. и А. Н. Т. не са издадени от „СОФТУЕРЕН УНИВЕРСИТЕТ“ ЕООД. В обучителния център не е провеждан курс с това наименование, а в базата липсват данни за издавани сертификати на посочената дата. Ревизиращите са констатирани, че представеният с жалбата срещу първия РА сертификат съществено се отличава от представения примерен сертификат от „СОФТУЕРЕН УНИВЕРСИТЕТ“ ЕООД /л.243-252 от делото/.

### **III. Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактурата от „ВИТАЛПЕКС 66” ЕООД:**

Констатирано е, че „ВИТАЛПЕКС 66” ЕООД е издало към Н. Д. общо 5 фактури, но е отказано правото на данъчен кредит само по една от фактурите - фактура №[ЕГН]/03.12.2018г., с предмет на доставката „създаване на бази данни и годишно архивиране на данни“, с ДО в размер на 8 330,00 лв. и ДДС 1 666,00 лв.

При първата насрещна проверка на „ВИТАЛПЕКС 66” ЕООД са представени фактури, договори, банкови извлечения и счетоводни документи. При втората насрещна проверка на дружеството не са представени документи.

По данни от ИС на НАП е установено, че „ВИТАЛПЕКС 66” ЕООД е включило фактурите в дневниците за продажби. Дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС на 22.02.2018г. и е дерегистрирано на 25.02.2019г., по реда на чл. 176 от ЗДДС. Декларирало е основна дейност - консултации по управление и стопанска дейност. Дружеството е подало ГДД по чл. 92 от З. за 2018г. с отрицателен счетоводен финансов резултат в размер на 3 741.85 лв., а за 2019г. няма подадена ГДД. Няма наети лица на трудов или граждански договори. Не разполага с активи.

С възражението срещу първия РД е приложена декларация от управителя Т. Т. М., в която тя изрично потвърждава, че всички услуги по създаване на база данни и годишно архивиране на данни са извършени лично от нея.

В тази връзка, ревизиращите са изследвали за каква длъжност е осигурявана управителката, като са направили справка в МС на НАП, в

резултат н която са установили, че тя е осигурявана до м. 02.2014г. като продавач-консултант. Същата е била управител на „ВИТАЛПЕКС 66” ЕООД за периода от 01.05.2018г. до 06.03.2019г., в който няма подавани декларации обр. 1, не е регистриран трудов договор и не са подавани справки по чл. 73 от ЗДФЛ. /л.180-189 от делото/.

С жалбата срещу първия РА е представен сертификат от 11.11.2017г., на Т. Т. М., издаден от „СОФТ АКАДЕМИ“ ЕООД, за завършен курс „база данни“. При насрещната проверка на „СОФТ АКАДЕМИ“ ЕООД са представени писмени обяснения, с които изрично е заявено, че дружеството не е издавало сертификат на Т. Т. М. за завършен курс „База данни“. С оглед на установените факти, ревизиращите органи са формирали извод, че представеният сертификат на Т. М. е съставен за целите на ревизията.

Предвид гореизложеното ревизиращите органи са приели, че не е доказано реално изпълнение на фактурираните услуги и на основание чл. 68. ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от същия закон е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите от „ВИТАЛПЕКС 66“ ЕООД, „СИТИ ЛАН ТРЕЙД 1“ ЕООД, „ДАРТСАН 1997“ ЕООД, „ИЛИСЕНС КОНСУЛТ 21 “ ЕООД и „МОБИДЕЙЛ 10“ ЕООД.

**При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:**

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 във връзка с ал. 5 от ДОПК и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Предвид направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, че РА №Р-22002222001296-091-001/23.11.2022г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Б. К. С. – ръководител на ревизията Ревизионен акт /РА/ №Р-22220620004241-091-001 от

31.03.2021г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и М. И. К. – ръководител на ревизията, е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014г. на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпреденото от законодателя в чл.184, ал.1 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК,

както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Спор по фактите между страните не е налице, поради което предмет на анализ се явява единствено тяхната правна оценка.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за частта от доставките, посочени в РА /съответно РД/, предмет на оспорване в административното и съдебното производство, потвърден с Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“, поради липса на реалност на доставките, за процесния период и необоснованост на изводите на ревизиращите органи относно липсата на доказателства, удостоверяващи действителни доставки на стоки и услуги от преките доставчици на жалбоподателя.

Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като твърди, че услугите са реално осъществени, поради наличието на изискуемите съпровождащи доставките първични документи, тяхното надлежно счетоводно отразяване, като сочи, че не е съобразена спецификата на икономическата дейност на ревизираното лице. Излага съображения, че надлежното счетоводно отразяване, наличието на договори и приемо-предавателни протоколи, при ревизираното лице, в достатъчна степен обосновават ползването на данъчен кредит. Посочва, че не носи отговорност за действия или бездействия на доставчиците си.

По отношение на материалната законосъобразност на РА, във връзка с констатациите на органите по приходите за липсата на реалност на доставките, следва да се посочи в принципен план, че:

Правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, който поражда правните си последици само ако са налице всички негови елементи. Това право е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Като доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка следва да се базира на: установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ

чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи, дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. Като в тежест на ревизираното лице е да докаже, реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит. От своя страна, съдът следва да направи преценка, дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност и като такъв, при настъпването му остават следи и за него са налични доказателства. Доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

Според съдебния състав, в настоящото производство са налични нужния обем доказателства сочещи съществуването на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит, в тази връзка и изводите на органите по приходите се явяват незаконосъобразни. От събраните писмени доказателства, се установява, че всички фактури и съпровождащи документи относно спорните доставки се съхраняват от ревизираното лице и са надлежно счетоводно отразени в неговото счетоводство.

Съдът ще вземе едновременно отношение по всички процесни фактури и фирми предвид идентитета на фактите и основанията, въз основа на които ревизиращите органи са направили своите изводи.

Изводите на данъчните органи за фиктивност на доставките за всички спорни фактури, са базирани на установените при извършените насрещни проверки, данни за сертификатите на лицата осъществили техническите дейности, свързани със съответните услуги. Действително, при тези проверки са били събрани данни, че коментираните сертификати не са получени, от посочените в тях образователни центрове. Това обстоятелство е преценено от данъчната администрация, като такова което обуславя извода, че доставките не са осъществени, тъй като лицата са нямали технически капацитет и познания да ги осъществят. Според съдебния състав този извод е напълно произволен. Липсата или не, на определен сертификат, не може да се приеме за основно доказателство, че определено лице не притежава компетентност да извърши дадена

дейност, за което са налице и множество примери, още повече като се касае за софтуерни такава. Съдът отчита и обстоятелството, че жалбоподателя не е имал нито възможност нито способ да провери достоверността на въпросните сертификати.

Мотивите в РА относно кадровата и техническа обезпеченост на доставчика са в противоречие с принципните мотиви на Решението на СЕС по дело С-18/13, съгласно които само по себе си, за да се откаже признаване на правото на приспадане, не е достатъчно да липсва материална и персонална обезпеченост на доставчика, нито разходите в счетоводната им документация да са неоправдавани или в някои документи да липсват подписи на посочените като доставчици лица. Необходимо е, тези обстоятелства да сочат за наличието на измама и от обективните данни, предоставени от органите по приходите, да се установява, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от измама. В конкретния случай, не се доказва участие на ревизираното лице в данъчна измама, не са установени обективни данни, от които да се направи извод, че лицето е знаело или е било длъжно да знае за извършването на такава от някой от преките му доставчици. При това положение съобразно практиката на СЕС в Решение от 21.06.2012г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11- е недопустимо да се откаже правото на данъчен кредит, което по същество е сторено с обжалвания РА.

Сред доказателствата за реалното извършване на доставката е разплащането по издадените фактури. Това произтича от икономическата логика на взаимоотношенията между доставчика и жалбоподателя- като получател. Няма съмнение, че движението на парични средства, следва да е предприето на правно основание, в разглеждания случай - като заплащане договорената цена на доставките. Не се оспорва, вкл. и от ответника, че са налице доказателства за извършени плащания по фактурите, които са надлежно осчетоводени, т.е. цената по договорите и издадените фактури е платена, поради което следва да се приеме, че с осъществяването на дължимата престация- е налице дължимо плащане на законно основание по издадени фактури за услуги.

Важно е да се отбележи, че всички разглеждани фактури са пряко свързани с извършваната икономическа дейност на ревизираното лице през процесните периоди.

Предвид на констатацията за редовност на воденото счетоводство на жалбоподателя и с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, следва да бъде прието, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях, доколкото въз

основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. При това положение, не следва да има съмнение, че въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка.

Твърдението на органа по приходите -за липса на реално изпълнение на предмета на фактурираните услуги, представлява по същество твърдение за издаването на фактура с невярно съдържание. Според правото на Съюза- не е пречка, държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама - Решение на Съда на ЕС от 7 декември 2010г. по дело C-285/09, § 48 и 49. Предвид на което, съдът, съобразно твърденията на органа по приходите, че не е доказано доставките да са осъществени от посочения във фактурите доставчик, следва да провери дали е измама или злоупотреба при издаването им.

По настоящия случай, не се установяват обективни данни, въз основа на които може да се заключи, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделките, с които обосновава правото си на приспадане, са част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Това обосновава изводът, че с обжалвания РА незаконосъобразно е отказано право на данъчен кредит. В този смисъл е Решение от 11 май 2006г. по дело C-384/04 и Решение от 21 февруари 2008г. по дело C-271/06. В конкретния случай, не се доказва участие на ревизираното лице в данъчна измама, не са установени обективни данни, от които да се направи извод, че лицето е знаело или е било длъжно да знае за извършването на такава от някой от преките му доставчици. При това положение съобразно практиката на СЕС в Решение от 21.06.2012г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, е недопустимо да се откаже правото на данъчен кредит, което по същество е сторено с обжалвания РА. В доказателствена тежест на ответника е да установи наличието на данъчна измама. Неангажирането на никакви доказателства за това води и до еднозначния извод, че ревизираното лице неправилно е било санкционирано, с отказ да му се признае спорното право.

Нещо повече - изрично в практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) се приема, че установяването на фактите пряко свързани с ресурсната и кадрова обезпеченост на доставчика е в доказателствена тежест на ревизиращия орган, което правило се извлича при тълкуването на чл.168б."а", чл.178б."а", чл.220, т.1, чл.226 и чл.273 на Директива 2006/112/ ЕО на Съвета от 28.11.2006г. относно общата система на ДДС,

както и че на получателя по доставките не може да му се възлага в тежест да установява дали неговия доставчик е имал обезпеченост (в случая кадрова) за изпълнение на спорните софтуерни дейности. Недекларирането на наети работници или тяхната квалификация е застъпено в решение по дело С-324/11 (Gabor Toth) и според него Директива 2006/112/ трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане от дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници или тяхната квалификация, 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. Констатации в тази насока не са изтъкнати от приходната администрация.

В обобщение, съдът намира, че органите по приходите неоснователно и в противоречие с материалния закон са отказали да признаят на жалбоподателя право на данъчен кредит по фактурите, издадени от ВИТАЛПЕКС 66“ ЕООД, „СИТИ ЛАН ТРЕЙД 1“ ЕООД, „ДАРТСАН 1997“ ЕООД, „ИЛИСЕНС КОНСУЛТ 21 “ ЕООД и „МОБИДЕЙЛ 10“ ЕООД, с оглед на което жалбата се явява основателна и ревизионният акт следва да бъде отменен в оспорената част като незаконосъобразен. Тъй като се отменят задълженията за ДДС, произтичащи от незаконосъобразния отказ да се признае правото на данъчен кредит, следва да бъдат отменени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Предвид изхода на спора – отмяна на РА, и претенциите на страните за присъждане на разноски по делото, съдът намира, че такива се следват на жалбоподателя и същите се констатира в размер на 50 лв. за държавна такса.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 79 състав

### **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт /РА/ № Р-22002222001296-091-001/ 23.11.2022г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и М. И. К.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 188/10.02.2023г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“,

[населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са допълнително определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 17 959,00 лв., ведно с лихва в размер на 5 450,65 лв.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. да заплати на “ Н. Б. Д., ЕГН [ЕГН], разноски по делото в размер на 50 /петдесет/ лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

Препис от решението да се връчи на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: