

РЕШЕНИЕ

№ 28981

гр. София, 17.07.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав, в
публично заседание на 30.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **7787** 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 „СОФ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Т. К. М., против Ревизионен акт № Р-22002222004804-091-001/22.03.2023 г., издаден от С. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и Д. Х. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 822/16.06.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за довносяне в размер на общо 57 377,74 лв., включващи главница и лихви.

В жалбата се твърди, че оспореният ревизионен акт е незаконосъобразен, постановен при съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалния закон. Жалбоподателят оспорва извода на органите по приходите за липса на реалност на доставките, извършени от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, като поддържа, че по процесните фактури са налице действително осъществени доставки на услуги. Излагат се доводи, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства за реалното извършване на услугите – договори, приемо-предавателни протоколи, фактури, банкови документи за извършени плащания, както и доказателства за кадрова и техническа обезпеченост на доставчика. Поддържа се, че отказът на право на данъчен кредит противоречи на практиката на Съда на Европейския съюз и на Върховния административен съд, съгласно която право на данъчен кредит може да бъде отказано само при наличие на обективни данни за участие на получателя в данъчна измама или знание за такава, каквито в случая не били установени. Прави се искане за отмяна на

оспорения РА. Претендира се присъждане на сторените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован по реда на чл. 18а АПК, не изпраща представител.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител юрк. П., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде оставена без уважение, като претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност, както и доводите на страните, съобразно разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, приема за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002222004804-020-001/21.09.2022 г., връчена по електронен път на 25.09.2022 г., изменена със Заповеди № Р-22002222004804-020-002/20.12.2022 г. и № Р-22002222004804-020-003/30.12.2022 г., издадени от С. Й. Г. – началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., оправомощена съгласно Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на и.д. директор на ТД на НАП С., Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и Заповед № З-ЦУ-1676/20.09.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, както и Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, е възложено извършването на ревизия на „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.08.2021 г. до 31.10.2021 г.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад № Р-22002222004804-092-001/31.01.2023 г., срещу който ревизираното лице не е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизионното производство е приключило с издаването на Ревизионен акт № Р-22002222004804-091-001/22.03.2023 г., издаден от С. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и Д. Х. П. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., в качеството ѝ на ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 29.03.2023 г.

С ревизионния акт е установен общ резултат за ревизираните данъчни периоди – данък за внасяне в размер на 49 910,01 лв. и лихви за забава в размер на 7 467,73 лв., при деклариран от задълженото лице данък за внасяне в размер на 207,75 лв. и лихви в размер на 0,02 лв. Извършените корекции на декларираните от дружеството резултати са вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит за данъчните периоди м. 08.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 10.2021 г., на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, в общ размер на 49 910,01 лв.

Настоящата ревизия е повторна и е извършена във връзка с Решение № 1466/09.09.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“, с което Ревизионен акт № Р-22220621007159-091-001/20.06.2022 г. е отменен, а административната преписка е върната на органите по приходите с указания за извършване на нова ревизия.

Основната дейност на „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е свързана с предоставяне на телекомуникационни услуги, софтуерни услуги, изработка на уебсайтове, мобилни приложения, както и извършване на други дейности, незабранени от закона. С цел установяване на фактите и обстоятелствата, имащи значение за определяне на данъчните задължения на дружеството, са предприети процесуални действия, подробно описани в Ревизионния доклад, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК представлява неразделна част от издадения ревизионен акт.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице №

Р-22002222004804-040-001/17.10.2022 г., в отговор на което са представени изисканите документи и обяснения.

С Протокол № Р-22002222004804-ППД-001/07.12.2022 г. са присъединени документи, събрани в хода на предходното ревизионно производство, а именно копия на спорните фактури, издадени от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, с начислен ДДС в общ размер на 49 910,01 лв., с предмет на доставките – услуги, както и приложените към тях приемо-предавателни протоколи и два договора, както следва: 1. Договор за предоставяне на телекомуникационни услуги № SFID_Буилднет_СофтНет от 15.06.2021 г., сключен между „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, с предмет предоставяне на телекомуникационни услуги, включващи: „Виртуален сървър – VPS – 4CPU, 24 Gb RAM, 1 TL SSD HD“, „достъп до интернет свързаност с капацитет 100 към Българска и международна свързаност“, „backup на решението – еднократен snapshot“, както и „предоставяне на адресно пространство тип IP v.4 мрежи /броя им зависи според заявката от страна на възложителя/“.

Съгласно условията на договора, възнаграждението се определя в зависимост от броя на наетите сървъри, предоставените клас „С“ мрежи и скоростта на интернет свързаността към българското и международното интернет пространство. В договора са посочени следните месечни цени за предоставяните услуги.

Във връзка с изпълнението на посочения договор е издадена фактура №10...10/10.08.2021 г. за покупка на услуги, с начислен ДДС в размер на 19 866,67 лв. Към фактурата е приложен приемо-предавателен протокол от 15.06.2021 г., съгласно който за периода от 15.06.2021 г. до 31.12.2021 г. са предоставени следните услуги: предоставяне на адресно пространство в размер на 3 клас „С“ мрежа – месечна такса за периода 15.06.2021 г. – 31.12.2021 г., общо 10 броя, на стойност 10 400,00 лв.; предоставяне на наети сървъри за периода 15.06.2021 г. – 31.12.2021 г. – 5 броя, на обща стойност 71 500,00 лв.; 2 500 Mbps интернет свързаност към международната свързаност за периода 15.06.2021 г. – 31.12.2021 г., на стойност 13 812,50 лв.; 1 114 Mbps интернет към българското интернет пространство за периода 15.06.2021 г. – 31.12.2021 г., на стойност 3 620,83 лв. Посочено е, че приемо-предавателният протокол е подписан на датата, на която е сключен и договорът – 15.06.2021 г.

2. Рамков договор за услуги от 28.06.2021 г., сключен между „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, с предмет предоставяне на консултантски услуги в областта на разработването и тестването на софтуерни приложения, обозначени в договора като „Проекта“.

Съгласно договора под „изработи“ проекта се разбира цялостната му изработка, пояснение и предоставяне на коментари, когато това е указано от клиента, както и обучение на персонала на клиента за работа с него, когато това е необходимо.

Към договора е приложено Приложение №1, в което са описани конкретните услуги, а именно разработка на софтуер за клиенти на „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД от служители на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД със следните компетенции: Консултант 1 – DevOps, определен като разработчик, който следва да предоставя услугата в рамките на 8 часа за всеки работен ден при цена 50,00 лв. на час; Консултант 2 – конфигурация на VPS сървъри и съпорт на VPS сървъри, включително съпорт при DDOS атаки, който следва да работи 8 часа всеки работен ден при цена 48,00 лв. на час; Консултант 3 – администриране на адресно пространство и рутиране на интернет трафик, който следва да работи 8 часа всеки работен ден при цена 48,00 лв. на час; Консултант 4 – изработка, стилове и CSS изготвяне на основния уеб програмен продукт, който следва да работи 8 часа всеки работен ден при цена 48,00 лв. на час; Консултант 5 – тестване, проверка и анализ на алфа и бета версиите на програмния продукт, който следва да работи 8 часа всеки работен ден при цена 46,50 лв. на час; Консултант 6 – контрол на качеството за тестване на системи и сайтове,

който следва да работи 8 часа всеки работен ден при цена 46,50 лв. на час; Консултант 7 – проджект мениджър, управляващ проектите, който следва да работи 160 часа месечно при цена 55,00 лв. на час; поддръжка и изпълнение на тестова среда върху хардуер на консултанта – 623,33 лв. месечно. Всички посочени цени са без включен данък върху добавената стойност.

Във връзка с изпълнението на договора от 28.06.2021 г. от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД са издадени фактури №10..11/08.09.2021 г. и №10..12/05.10.2021 г., с предмет „покупка на услуга“ и „покупка по договор“. Към фактурите са приложени приемо-предавателни протоколи от 08.09.2021 г. и 05.10.2021 г., в които са описани предоставените услуги за периодите от 21.08.2021 г. до 30.09.2021 г. и от 10.07.2021 г. до 20.08.2021 г., включително седемте консултанти, броят на изработените часове, както и предоставената тестова среда и поддръжка. В протоколите е посочено и ценообразуването на общата стойност на услугите.

По преписката са приобщени месечни извлечения от сметка в „АЙКАРД“ АД, лицензирано като институция за електронни пари от БНБ с Лиценз №4703-5081 от 25.07.2021 г. От тях е установено, че за периодите от м. 08.2021 г. до м. 10.2021 г. на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД са преведени суми в общ размер на 299 460,00 лв.

В хода на предходната ревизия на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД е извършена насрещна проверка, резултатите от която са приобщени към настоящото ревизионно производство. В отговор на връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице са представени копия на спорните фактури, придружени с приемо-предавателни протоколи, инвентарна книга, хронологични счетоводни регистри за периодите от м. 08.2021 г. до м. 10.2021 г., двата договора за предоставяне на услуги от 15.06.2021 г. и 28.06.2021 г., извлечение от банкова сметка и списък на служителите, участвали в изпълнението на доставките към „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД – Г. Д. П., Л. К. П., Х. П. Т., И. С. Б. и А. М..

Съгласно представените писмени обяснения, „БУИЛДНЕТ“ ЕООД извършва услуги в сферата на високите технологии и телекомуникациите, включително доставка на интернет и виртуални сървъри, изграждане и поддръжка на телекомуникационни мрежи и предоставяне на консултантски услуги в посочените области.

Потвърдено е, че процесните фактури са издадени на „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД във връзка с извършени услуги по изпълнение на описаните договори. Относно услугата по предоставяне на виртуални сървъри под наем е посочено, че същите се предоставят в интернет пространството – т. нар. „облачни услуги“, базирани на сървър фарм. По отношение на рамковия договор е посочено, че неговият предмет е предоставяне на консултантски услуги, като за изпълнението им е използван както собствен, така и нает персонал.

Дружеството е посочило, че е използвало собствени активи за предоставяне на фактурираните услуги, като за това е представена инвентарна книга от счетоводна програма. Посочено е също така, че поради извънредната пандемична обстановка в страната услугите са извършвани дистанционно от специалистите, от техните домове.

За предоставените услуги към „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД към всяка фактура са съставяни приемо-предавателни протоколи, съдържащи описание на услугата, единична цена, период/брой часове и обща стойност. В хода на настоящото ревизионно производство „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е представило идентични доказателства. Съгласно представените писмени обяснения преговорите с доставчика са проведени между управителите на дружествата, като изборът на доставчик е извършен след анализ на предоставена информация относно неговия трудов ресурс – собствен и нает. Посочено е, че указанията за работа и възлагането на конкретните задачи се извършват от управителя на ревизираното дружество. Като служители на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, ангажирани с изпълнението на услугите по сключените договори, са

посочени Г. П., Л. К., Х. Т., А. М., Р. Ш., С. И. и Л. П..

Във връзка с представените доказателства за извършени плащания по банков път е установено, че упълномощен да оперира с банковата сметка на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, открита в „АЙКАРД“ АД, е Т. М. – едноличен собственик, управляващ и представляващ ревизираното дружество.

По отношение на представената фактура за покупка на сървър, издадена от „ЕВРО СОФТ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, е констатирано, че едноличен собственик на капитала на този предходен доставчик отново е Т. М..

При извършената насрещна проверка на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД и в отговор на връченото Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, дружеството е представило банкови извлечения, от които се установява, че общият размер на извършените плащания съответства на стойността на процесните фактури, издадени към „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД.

Представен е договор за консултантски услуги от 03.06.2021 г., сключен между „БУИЛДНЕТ“ ЕООД и „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в качеството му на изпълнител. Съгласно договора „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД се е задължило да извършва консултантски услуги в областта на информационните технологии, ИТ сектора, интернет услугите и уеб приложенията в полза на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД срещу договорено възнаграждение. В договора изрично е посочено, че консултантските услуги ще бъдат предоставяни чрез служители на „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД. В Приложение №1 към договора са индивидуализирани лицата, ангажирани с изпълнението на услугите, както и заеманите от тях длъжности, а именно: А. М., Р. Ш. и С. И. – оператори въвеждане на данни, както и Л. П. – търговски директор/отговорник.

Към представените документи са приложени две фактури, издадени от „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД към „БУИЛДНЕТ“ ЕООД през месец 07.2021 г. и месец 08.2021 г., с предмет на доставките: „аванс“, „консултантски услуги; прихващане на аванс; наем на автомобил“.

Представен е и списък на лицата, участвали при предоставянето на услугите към „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, както следва: Г. П.; Л. К.; Х. Т.; И. Б., като посочените лица са били наети по трудови правоотношения при „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, както и: А. М.; Р. Ш.; С. И.; Л. П., които са били наети по трудови правоотношения при „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД.

В подкрепа на изложеното са представени справки за приети и отхвърлени уведомления по чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда, както и сертификати за завършено обучение в областта на информационните технологии, издадени от „ПАЙТЕК АКАДЕМИ“ ООД, ЕИК[ЕИК], на горепосочените физически лица – служители на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД и „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД. Допълнително са ангажирани счетоводни справки и регистри, описани на стр. 14 от Ревизионния доклад. Представена е и фактура №010...13/23.09.2021 г., издадена от „ЕВРО СОФТ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], към „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, с начислен ДДС в размер на 320,00 лв. и предмет на доставката: „стоки и услуги, включително и сървър“.

Въпреки представените доказателства, органите по приходите са изложили констатация, че положеният подпис на И. С. Б. – едноличен собственик на капитала на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, върху представените от доставчика документи, се различава от подписа на същото лице, наличен в спесимена на подписа в Търговския регистър към Агенция по вписванията.

На „ЕВРО СОФТ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, в качеството му на предходен доставчик, е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от трето лице, в отговор на което са представени писмени обяснения от управителя Т. М., който е и управител на ревизираното лице. Съгласно представените обяснения предмет на фактура №010...13/23.09.2021 г., издадена на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, са материални активи и извършване на услуги. Посочено е, че фактурата е заплатена по банков път.

Установено е, че активите са придобити през 2019 г. от „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Част от закупените активи, включително сървър и суич с 28 порта, са били дооборудвани, обновени и впоследствие реализирани на по-високи стойности.

Посочено е също така, че извършваните услуги са свързани с отдаване под наем на телекомуникационни устройства за извършване на специализирани услуги в IT сектора и разработка на софтуерни продукти.

Декларираният основен предмет на дейност на „ЕВРО СОФТ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД включва разработка на софтуер, покупка и продажба на софтуерни продукти, търговия с обекти на интелектуална собственост, авторски и лицензионни права, маркетинг, представителство на български и чуждестранни лица в страната и чужбина, посредничество, консултантска, рекламна и информационна дейност.

Представена е фактура №010...01/14.01.2019 г., издадена от „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД, с начислен ДДС в размер на 31 989,49 лв. и предмет „стоки, в т.ч. сървър“, както и фактура №10...13/23.09.2021 г., издадена към „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, с начислен ДДС в размер на 5 200,00 лв. и предмет „продажба на стоки“. Представена е и счетоводна справка за отразяване на прихода от издадените фактури към „БУИЛДНЕТ“ ЕООД.

От страна на органите по приходите е отбелязано единствено, че не са представени доказателства за извършено плащане по доставката от „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД. До „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД, в качеството му на предходен доставчик, е изпратено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от трето лице, но по преписката не са налице данни за неговото връчване, включително и по реда на чл. 32 от ДОПК.

От органите по приходите е посочено, че съгласно данните в информационната база на НАП „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД има значителни задължения за данъци и осигурителни вноски.

Установено е също така, че част от лицата, посочени като консултанти, участвали в изпълнението на услугите, а именно Г. П., Л. К., Х. Т., А. М., Р. Ш. и Л. П., в предходни периоди са били назначени по трудови правоотношения в „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД на различни длъжности, сред които: продавач-консултант, оператор въвеждане на данни, монтьор електронно телекомуникационно оборудване, ръководител отдел в бизнес услугите, търговски директор, монтьор свързване на кабели и други.

Извършена е и насрещна проверка на „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД, в качеството му на подизпълнител на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, с цел установяване реалността на извършените доставки на услуги към „БУИЛДНЕТ“ ЕООД по две фактури, издадени през данъчните периоди м. 07.2021 г. и м. 08.2021 г., с предмет: „консултантски услуги“, „наем на автомобил“ и „аванс“.

На „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД е изпратено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, но по преписката не са налице данни за неговото връчване, включително и по реда на чл. 32 от ДОПК. Поради това изисканите документи не са били представени от дружеството.

При извършена справка в информационната база на НАП е установено, че през периодите, в които са издадени фактурите към „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД е разполагало с 37 лица, назначени по трудови правоотношения, за които са подавани декларации образец №6, но не са били внесени декларираните задължителни осигурителни вноски.

Органите по приходите са констатирали също така, че „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД не е включило издадените към „БУИЛДНЕТ“ ЕООД фактури в дневниците си за продажби, както и че „БУИЛДНЕТ“ ЕООД не е включило фактурите, получени от „ОПТИК ЛИНК“

ЕООД, в дневника си за покупки.

Посочено е, че „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС, считано от 07.05.2021 г., на основание чл. 176 от ЗДДС. Допълнително е изложено, че едно и също дружество – „ТЕЛЕКОМ КОМЕРС“ ЕООД, е подавало годишни данъчни декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане за „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД и за „БУИЛДНЕТ“ ЕООД. Посочено е също така, че част от лицата, определени като консултанти и назначени при „БУИЛДНЕТ“ ЕООД – Г. П., Л. К. и Х. Т., в предходни периоди са били назначени и при „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД.

В рамките на ревизионното производство са извършени насрещни проверки и на физическите лица, посочени от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД като изпълнители на фактурираните услуги към „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. От тях са изискани обяснения и доказателства относно извършените услуги.

Получени са отговори от Г. П., Х. Т. и А. М.. Представени са справки за приети и отхвърлени уведомления по чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда, както и сертификати за завършено обучение по програмиране, издадени от „ПАЙТЕК АКАДЕМИ“ ООД.

Обобщено е, че представените писмени обяснения от лицата, посочени като изпълнители на фактурираните услуги, са еднотипни по съдържание, като същите не са представили документи или допълнителна информация относно получените от тях трудови възнаграждения, както и копия от сключените трудови договори. Не са посочени конкретни обекти, на които са извършвани фактурираните услуги, нито са представени доказателства, позволяващи индивидуализиране на извършената от всяко лице дейност.

Констатирано е, че лицата разполагат със сертификати за преминати обучения в „ПАЙТЕК АКАДЕМИ“ ООД, но всички представени сертификати са с един и същ номер, като част от тях са издадени на една и съща дата. В тази връзка е отбелязано, че съдружник в „ПАЙТЕК АКАДЕМИ“ ООД е „ПАЙТЕК“ ООД, което дружество е клиент на ревизираното лице.

При извършена проверка в информационните масиви на НАП е установено, че в различни периоди Г. П., Л. К., А. М., Р. Ш., С. И. и Л. П. са били назначавани по трудови правоотношения в дружества, за които са налични данни за свързаност, както и за съществуващи търговски взаимоотношения между тях. Дружествата, в които посочените лица са били назначавани по трудови правоотношения, са подробно изброени на стр. 21 от Ревизионния доклад.

След извършена цялостна преценка на събраните в хода на ревизионното производство доказателства органите по приходите са достигнали до заключение, че издадените фактури от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, както и от предходните доставчици – „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД и „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД, не удостоверяват реално извършени доставки на стоки и услуги. В тази връзка е посочено, че „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД и „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД не са открити на декларираните от тях адреси за кореспонденция, deregистрирани са по реда на ЗДДС, както и че декларират задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, които не са внесени. Според органите по приходите ревизираното дружество не е проявило необходимата грижа на добър търговец, за да се увери, че фактурираните доставки на услуги от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД не го въвлечат в участие в привидни сделки и данъчна измама.

В тази насока е прието, че не са представени доказателства за предприети действия от страна на ревизираното лице по проучване на доставчика относно неговата надеждност, търговски опит, възможност за изпълнение на поетите договорни задължения и

предоставени гаранции за тяхното изпълнение. Не са представени доказателства за водена търговска кореспонденция, проведени преговори или други действия, свързани с избора на доставчик и възлагането на услугите.

Органите по приходите са приели също, че не е установено конкретно какви консултантски услуги са били извършвани, от кои лица са били изпълнявани и по какъв начин е осъществен техният резултат. Не са представени доказателства за изплатени възнаграждения на лицата, посочени като реални изпълнители на услугите.

По отношение на предоставения под наем сървър е посочено, че не са представени доказателства – сертификати, технически спецификации или други документи, от които да се установят конкретните характеристики на сървъра, предоставян от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД на ревизираното лице. По отношение на твърдените услуги по разработване на уеб сайтове е прието, че не е изяснено какви технологии са използвани при тяхната изработка, както и че не са представени дизайн, програмен код или други относими доказателства, удостоверяващи реалното извършване на тези услуги.

Относно управителя на „БУИЛДНЕТ“ ЕООД е констатирано, че същият в предходни периоди е бил назначаван на длъжности „сметосъбирач“ и „общ работник“. Допълнително е установено, че от един и същ IP адрес са подавани отчетни регистри по ЗДДС на „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД, „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД, „ЕВРО СОФТ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и други дружества.

Въз основа на изложените констатации и при съобразяване с установените взаимоотношения и свързаност между ревизираното дружество и неговия доставчик, органите по приходите са формирали извод за липса на реално извършени доставки от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД към „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД.

Поради това и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, на жалбоподателя е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 49 910,01 лв. за данъчните периоди м. 08.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 10.2021 г.

Органите по приходите са приели, че не е налице последваща реализация на услугите, предмет на доставките по издадените от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД фактури. От страна на ревизираното лице са представени документи, удостоверяващи извършени услуги към „ПАЙТЕК“ ООД, а именно шест фактури, издадени през данъчните периоди м. 08.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 10.2021 г., с начислен данък върху добавената стойност в общ размер на 49 920,00 лв. и предмет на доставките „по договор“. Към посочените фактури са приложени пет договора, сключени с „ПАЙТЕК“ ООД в качеството му на възложител, които са подробно описани на стр. 5 – 6 от Ревизионния доклад.

Към ревизионното производство са приобщени и доказателства, събрани в хода на извършената при предходната ревизия насрещна проверка на „ПАЙТЕК“ ООД, а именно фактури, банкови извлечения за извършени плащания към „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, договори за предоставяне на различни телекомуникационни и технологични услуги, сключени между дружествата, анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, както и договори, сключени от „ПАЙТЕК“ ООД с негови клиенти.

В хода на настоящата ревизия е извършена нова насрещна проверка на „ПАЙТЕК“ ООД, при която са представени писмени обяснения. Съгласно изложеното в тях управителят на „ПАЙТЕК“ ООД познава Т. М. – управител на ревизираното дружество, както и лицата Г. П., Л. П., Х. Т., А. М., Р. Ш. и С. И..

Посочено е, че изброените лица са преминали предварително обучение относно

стандартите за работа със съответните клиенти в дъщерно дружество на „ПАЙТЕК“ ООД – „ПАЙТЕК АКАДЕМИ“ ООД, като са получили необходимите сертификати и са квалифицирани с дипломи за „програмист“. След преценка на професионалните качества на лицата, отговорността на управителя, осигуряването на необходимия квалифициран персонал, наличието на квалификационни документи, заложените срокове за изпълнение и предложените ценови параметри, от „ПАЙТЕК“ ООД са приели, че са налице основания за сключване на договори с изпълнител – „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД.

Уточнено е, че възлагането на поръчките е извършено чрез договори за разработка, като лицата, извършили консултантските услуги, са Г. П., Л. П., Х. Т., Т. М., А. М., Р. Ш. и С. И.. Посочено е, че консултантските услуги са били в областта на разработването и тестването на софтуерни продукти, като консултантите са изпълнявали различни задачи. Като лица, на които са били предоставяни консултации и с които е осъществявана комуникация по изпълнение на задачите, са посочени И. Н. – управител, А. И. – програмист и М. С. – програмист. Изяснено е, че програмният код на изпълняваните задачи е бил качван чрез специализирана платформа в хранилищата на съответния клиент или в облачната инфраструктура на клиента, когато конкретните задачи са били свързани с нея.

С оглед изясняване предназначението на изработените проекти от „ПАЙТЕК“ ООД са представени информация и документи относно последващата реализация на получените от ревизираното дружество услуги. Посочените документи са подробно описани на стр. 7 – 8 от Ревизионния доклад. След извършен анализ на представените доказателства е констатирано, че фактурираните услуги от „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД към „ПАЙТЕК“ ООД са идентични по вид с услугите, фактурирани от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД към ревизираното дружество. Посочено е, че „ПАЙТЕК“ ООД е разполагало с назначени по трудови правоотношения лица, заемащи длъжности в областта на „компютърното програмиране“. Предвид изложените изводи относно фактурираните услуги от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, органите по приходите са приели, че ревизираното лице не е разполагало с необходимия кадрови и технически ресурс за изпълнение на услугите, предмет на процесните фактури, издадени към „ПАЙТЕК“ ООД.

В тази връзка е прието, че не са установени обстоятелства, доказващи наличие на доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС по фактурите, издадени от „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД към „ПАЙТЕК“ ООД през данъчните периоди м. 08.2021 г. – м. 10.2021 г. Независимо от това, органите по приходите са приели, че начисленият данък по тези фактури е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

Ревизионния акт № Р-22002222004804-091-001/22.03.2023 г., издаден от С. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и Д. Х. П. – ръководител на ревизията, е обжалван по административен ред пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП. С Решение № 822/16.06.2023 г. на Дирекция ОДОП С., издадено на основание чл. 155, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, РА е потвърден изцяло в частта, с която на „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 49 910,01 лв. по фактури, издадени от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД за данъчни периоди м. 08.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 10.2021 г., както и са начислени лихви за забава в размер на 7 467,73 лв.

В решението си решаващият орган е приел, че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит, следва да са изпълнени предпоставките на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, като

не следва да са налице ограниченията по чл. 70 от закона. Според изложеното в решението, реалното извършване на услуга представлява положителен факт от обективната действителност, който следва да бъде доказан от лицето, което черпи благоприятни правни последици от него – в случая получателят по фактурите, претендиращ правото на данъчен кредит. При преценката на реалността на доставките следва да се установи не само дали е налице договорно оформено правоотношение, но и дали конкретната услуга действително е извършена, от кого е извършена, с какви ресурси е изпълнена и дали резултатът от нея е предоставен на получателя.

Решаващият орган е посочил, че в рамките на проведените ревизионни производства е била проследена цялата верига на доставки – от прекия доставчик „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, неговия подизпълнител „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД и предходния доставчик „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД. При този анализ е установено, че едни и същи лица – Г. П., Л. К., Х. Т., А. М., Р. Ш. и Л. П., са били назначавани по трудови правоотношения при различни дружества от веригата, включително при „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД и „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД, като същите са посочвани като лица, извършвали консултантски и технологични услуги.

В решението е отчетено също, че „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД не е включило издадените към „БУИЛДНЕТ“ ЕООД фактури в дневниците си за продажби, а „БУИЛДНЕТ“ ЕООД не е включило фактурите от този подизпълнител в дневниците си за покупки. Наред с това е посочено, че макар да са подавани декларации образец 6 за наети лица, не са установени доказателства за реално начисляване и изплащане на трудови възнаграждения, както и за внесени задължителни осигурителни вноски. Не са представени и доказателства за използвани собствени или наети активи, техника или друга материална обезпеченост, чрез които да са изпълнени твърдените дистанционни услуги.

В тази връзка директорът на ОДОП С. е приел, че не е доказано „БУИЛДНЕТ“ ЕООД и неговият подизпълнител „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД да са разполагали с необходимия кадрови и технически ресурс за реалното извършване на фактурираните услуги – предоставяне на виртуални сървъри, интернет свързаност, адресно пространство, консултантски услуги, поддръжка и изпълнение на тестова среда. Липсвали конкретни данни относно мястото, периода и начина на извършване на услугите, както и доказателства, позволяващи да се индивидуализира конкретният резултат от тях.

Отделно от това в решението е обсъдено и обстоятелството, че „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ЕВРО СОФТ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД – дружество, посочено като предходен доставчик във връзка с виртуалния сървър, са свързани лица чрез управителя Т. К. М.. В тази връзка е прието, че липсва икономическа логика виртуален сървър, придобит от „ЕВРО СОФТ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, впоследствие да бъде предоставян чрез „БУИЛДНЕТ“ ЕООД на ревизираното дружество.

След анализ на всички събрани доказателства решаващият орган е достигнал до извода, че са налице документално оформени сделки, които фактически не са реализирани между посочените страни. Прието е, че жалбоподателят не е доказал реалното извършване на спорните доставки, нито наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит.

В заключение директорът на дирекция ОДОП С. е приел, че декларирането на процесните фактури като доставки с право на данъчен кредит представлява претендиране на субективно право, което не е възникнало, поради което жалбата срещу

ревизионния акт е неоснователна.

По делото е представена административната преписка в цялост, съдържаща относимите към ревизионното производство документи, издадени административни актове, извършени проверки и събраните в хода на ревизията доказателства, които следва да бъдат обсъдени наред с останалия доказателствен материал.

При така установената фактическа обстановка и като извърши проверка за законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок, от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, срещу РА, обжалван по административен ред, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

По отношение на компетентността на органите по приходите съдът намира следното:

Ревизионното производство е проведено от материално и функционално компетентни органи по приходите. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия, издадена от С. Й. Г. – началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена да възлага ревизии със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите, както и във връзка със Заповед № З-ЦУ-3341/16.11.2021 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, издадена на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите.

С оглед на обстоятелството, че ревизията е извършена от органи по приходите от териториална дирекция, различна от компетентната по чл. 8 ДОПК, следва да се съобрази задължителното тълкуване, дадено с Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. д. № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд. С него е прието, че заключителният акт в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална дирекция, различна от компетентната по чл. 8 ДОПК, определен със заповед по чл. 112, ал. 2 ДОПК на териториалния директор на компетентната дирекция, постановена въз основа на заповедите по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, е издаден от компетентен орган и не страда от порок, водещ до неговата нищожност или незаконосъобразност.

Ревизионният акт, РД и ЗВР/ЗИЗВР са подписани от органите по приходите с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са представени доказателства. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ, електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); 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. С оглед разпореденото 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.

При извършване на ревизията не се установяват допуснати процесуални нарушения,

като всички подлежащи на връчване актове са връчени на ревизираното лице, като е обезпечено правото му на участие в производството. Ревизионният доклад е издаден в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК и е с регламентираното в ал. 2 от с. 3 съдържание. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

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.

Относно съответствието на РА с материалноправните разпоредби на закона, съдът намира следното:

Съгласно чл. 68, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ данъчният кредит представлява сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. За да възникне това право, следва да са изпълнени материалноправните предпоставки, установени в чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са налице ограниченията по чл. 70 от закона.

Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС регистрираното лице има право да приспадне данъка за получени от него стоки или услуги, когато същите са му доставени или предстои да му бъдат доставени от регистрирано по закона лице и се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки. Наред с това, съгласно чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС упражняването на правото на приспадане е обусловено и от притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на закона.

По делото не е спорно, че жалбоподателят притежава издадени данъчни фактури от прекия доставчик „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, поради което формалното изискване за наличие на данъчен документ е изпълнено. Спорът между страните обаче не се отнася до формалната редовност на фактурите, а до това дали същите удостоверяват реално извършени облагаеми доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, извършени именно от посочения в тях доставчик.

Правото на приспадане на данъчен кредит не възниква единствено въз основа на издадена фактура. Фактурата е документ, който удостоверява извършена стопанска операция, но сама по себе си не доказва настъпването на данъчно събитие. Необходимо е да бъде установено, че зад документално оформената операция стои действително извършена доставка на стоки или услуги, по която получателят е придобил правото да приспадне начисления данък.

В този смисъл е и трайната практика на Съда на Европейския съюз по приложението на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО относно правото на приспадане на данъчен кредит. Съдът приема, че правото на приспадане по принцип не може да бъде отказано,

когато материалноправните предпоставки са изпълнени, а именно когато е доказано, че доставката действително е извършена и получените стоки или услуги са използвани за целите на облагаемата дейност на получателя. Същевременно, когато въз основа на обективни данни се установи, че липсва реално извършена доставка или че фактурите не отразяват действителна стопанска операция, правото на приспадане не възниква.

Съгласно Решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 преценката относно наличието на реална доставка следва да бъде извършвана въз основа на всички фактически обстоятелства по конкретния случай, като националният съд следва да анализира събраните доказателства в тяхната съвкупност. В този смисъл не е достатъчно да бъде установено единствено формалното съществуване на договорни отношения или наличието на счетоводни документи, а следва да бъде доказано фактическото изпълнение на договорената престация.

Съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато данъкът стане изискуем. Данъкът става изискуем с настъпване на данъчното събитие по смисъла на чл. 25 от закона. При доставките на услуги данъчното събитие настъпва към момента на извършването им – чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. Следователно, когато не е доказано реално извършване на услугата, не е налице данъчно събитие, не възниква изискуемост на данъка и съответно не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

При доставките на услуги следва да бъде доказано не само наличието на договорно правоотношение между страните, но и действителното изпълнение на възложените дейности. Това включва установяване на конкретния предмет на услугата, начина и периода на изпълнение, лицата, които са я извършили, използваните технически средства и ресурси, както и обстоятелството, че именно посоченият във фактурата доставчик е разполагал с необходимата възможност да извърши услугата.

В тежест на лицето, което претендира право на приспадане на данъчен кредит, е да установи наличието на всички законови предпоставки за възникването му. Това следва от общия принцип на доказване, съгласно който всяка страна следва да докаже фактите, от които черпи благоприятни за себе си правни последици. Тъй като жалбоподателят претендира признаване на право на данъчен кредит, именно той следва да докаже по пътя на пълното и главно доказване, че е получил реални доставки по процесните фактури и че същите са извършени от посочения доставчик.

При доставките на услуги доказването на реалността им изисква не само представяне на документи, които формално удостоверяват извършването им, а установяване на реални обективни факти, които да сочат на действително изпълнение. Договорите, фактурите, приемо-предавателните протоколи и счетоводните записвания представляват частни документи и следва да бъдат преценявани съобразно всички останали доказателства по делото, без да им се придава самостоятелна доказателствена сила относно фактическото извършване на удостоверените в тях услуги.

Самостоятелно правно основание за отказ на право на приспадане е установено в чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, съгласно който не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Неправомерно начислен е данъкът, когато е начислен при липса на материалноправните предпоставки за възникване на данъчно задължение, включително когато посочената във фактурата доставка не е реално извършена.

Тази разпоредба следва да се прилага след цялостна преценка на доказателствата и при установяване, че фактурираната доставка не съответства на действително осъществена

стопанска операция. В този смисъл е и практиката на СЕС, съгласно която принципът на данъчен неутралитет не препятства отказа на право на приспадане, когато липсва реално извършена облагаема сделка и материалноправните предпоставки за възникване на правото не са изпълнени.

В Решение по дело C-643/11 СЕС приема, че правото на Съюза и принципите на данъчен неутралитет, правна сигурност и равно третиране допускат отказ на право на приспадане на ДДС, когато се установи, че фактурата не отразява действително извършена облагаема сделка.

Следователно предмет на настоящия спор е не само наличието на формално издадени фактури и счетоводно оформени отношения, а дали по делото е доказано настъпването на реално данъчно събитие и извършването на процесните услуги именно от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД.

В случая органите по приходите са извършили проверка не само на прекия доставчик „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, но и на предходните участници във веригата на доставки, включително „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД и „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД, както и на лицата, сочени като изпълнители на услугите. При тази проверка са установени редица обстоятелства, които поставят под съмнение реалното изпълнение на фактурираните доставки.

От събраните доказателства се установява, че по веригата на доставките са участвали дружества, при които едни и същи физически лица са били назначавани последователно по трудови правоотношения. Установено е, че лицата Г. П., Л. К., Х. Т., А. М., Р. Ш. и Л. П. са били свързвани с повече от едно дружество от веригата – „БУИЛДНЕТ“ ЕООД, „ОПТИК ЛИНК“ ЕООД и „ТЕЛЕ ЛАБ“ ЕООД.

Само по себе си това обстоятелство не представлява достатъчно основание за отказ на право на данъчен кредит, тъй като законът не изключва възможността едни и същи лица да участват в дейността на различни дружества. То обаче следва да бъде преценено заедно с всички останали установени факти – липсата на доказателства за реално полаган труд, липсата на данни за изплатени възнаграждения и внесени осигурителни вноски, липсата на доказана техническа обезпеченост и липсата на конкретни доказателства за извършване на услугите.

По делото не са представени доказателства, че „БУИЛДНЕТ“ ЕООД е разполагало с необходимия ресурс за предоставяне на фактурираните облачни и консултантски услуги. Макар да са налични данни за деклариран трудови правоотношения и подадени уведомления по трудовото законодателство, липсват доказателства за реалното използване на този кадрови ресурс при изпълнение на конкретните услуги. Не са представени документи за действително изплатени трудови възнаграждения, внесени осигурителни вноски, разпределение на конкретни задачи или други обективни данни, от които да се установи участието на тези лица в изпълнението на процесните доставки.

Наред с това не са представени доказателства за наличие на техническа обезпеченост, необходима за извършване на фактурираните услуги. Липсват данни за използвана сървърна инфраструктура, техническо оборудване, лицензирани софтуерни продукти, хардуерни ресурси, помещения или други активи, посредством които да е било възможно предоставянето на виртуален сървър, облачни услуги, интернет свързаност и изграждане на тестова среда.

Особено значение има обстоятелството, че при предоставянето на услуги от този характер не е достатъчно да бъде посочено общо, че е предоставен виртуален сървър или консултантска услуга. Следва да бъдат установени конкретни параметри на

предоставения ресурс – технически характеристики, период на ползване, капацитет, местоположение или начин на предоставяне, извършени настройки, поддръжка и конкретни действия от страна на доставчика. Такива доказателства по делото не са представени.

Не се установява и наличието на разходи, направени от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД във връзка с изпълнение на процесните доставки, които да съответстват на характера и стойността на фактурираните услуги. Извършването на консултантски и информационни услуги по естеството си предполага използване на човешки ресурс, технически средства, софтуерни продукти и инфраструктура, чието наличие следва да намери отражение в счетоводството на доставчика.

В тази връзка следва да се посочи, че съгласно принципите на счетоводното отчитане и изискванията за признаване на приходи, свързани с извършването на услуги, когато се претендира реално извършена доставка, следва да са налице доказателства не само за получени приходи, но и за разходите, свързани с реализирането на тази доставка. В случая „БУИЛДНЕТ“ ЕООД не е представило доказателства за надеждно измерени и отчетени разходи по изпълнение на процесните услуги, нито за разходи, съпоставими със стойността на фактурираните доставки.

Не са установени конкретни данни относно мястото, периода и начина на изпълнение на услугите. Представените приемо-предавателни протоколи съдържат общо описание на предмета на доставките, но не индивидуализират извършената дейност по начин, който да позволи проверка на действителното им изпълнение. Не е посочено кои лица са извършили конкретните действия, какви задачи са изпълнени, какъв ресурс е използван и какъв е резултатът от извършената работа.

Представените сертификати за проведени обучения и писмени обяснения на лица, сочени като изпълнители, също не променят този извод. Същите следва да бъдат преценявани в съвкупност с всички останали доказателства. В случая обясненията са общи и не съдържат конкретни данни относно извършените дейности, периода и начина на тяхното изпълнение. Същевременно представените сертификати съдържат идентични номера и дати на издаване, което обосновано е отчетено от органите по приходите при цялостната оценка на доказателствения материал.

При тези обстоятелства съдът приема, че представените договори, фактури и приемо-предавателни протоколи не са подкрепени с други обективни доказателства, които да установяват реалното извършване на услугите именно от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД.

По отношение на извършените плащания по процесните фактури съдът намира, че същите не могат да бъдат възприети като самостоятелно доказателство за реалността на доставките. Действително, наличието на банкови преводи установява движение на парични средства между посочените субекти, но само по себе си не доказва, че срещу извършеното плащане е получена реална облагаема доставка, нито че услугата е извършена именно от лицето, издало фактурата.

При доставките на услуги следва да е налице пряка връзка между предоставената услуга и получената насрещна престация. Плащането представлява последица от твърдяното правоотношение, но не може да замести доказването на самото изпълнение. В противен случай всяка документално оформена и заплатена операция би следвало автоматично да се приема за реална, независимо от липсата на доказателства за действително извършена доставка, което би противоречало както на разпоредбите на ЗДДС, така и на практиката на Съда на Европейския съюз.

От значение при преценката на доказателствата е и установеното обстоятелство, че управителят на жалбоподателя е бил упълномощен да оперира с банковата сметка на прекия доставчик „БУИЛДНЕТ“ ЕООД. Това обстоятелство, разгледано заедно с останалите факти по делото, представлява допълнителна индикация за липса на нормално развили се търговски отношения между независими икономически субекти и поставя под съмнение действителното участие на доставчика като самостоятелно действащо лице по процесните сделки.

Следва да бъде отчетено и обстоятелството относно отношенията между участниците по веригата на доставки, свързани с предоставянето на виртуален сървър. Установено е, че „ЕВРО СОФТ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и „СОФТ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК чрез управителя Т. К. М..

При тези данни следва да се прецени доколко е налице икономическа логика виртуалният сървър да преминава последователно през няколко дружества, включително между свързани лица и последващи доставчици, без по делото да са представени конкретни доказателства за извършени действия по предоставянето му, промяна на параметри, допълнителни услуги или реална добавена стойност при всяко следващо прехвърляне по веригата.

Съдът намира, че правилно органите по приходите са анализирали не всяко отделно обстоятелство изолирано, а всички факти в тяхната взаимна връзка. Нито липсата на определен документ, нито едно конкретно несъответствие само по себе си е решаващо за отказа на право на данъчен кредит. Значение има съвкупността от всички доказателства и установени обстоятелства, които следва да бъдат преценени с оглед действителното икономическо съдържание на спорните операции.

В настоящия случай тази съвкупна преценка води до извод, че е налице документално оформяне на доставки, чието фактическо изпълнение не е доказано. Не се установява „БУИЛДНЕТ“ ЕООД да е разполагало с необходимата кадрова, техническа и организационна обезпеченост, нито че именно това дружество е извършило конкретните услуги, за които са издадени процесните фактури.

Съгласно постоянната практика на Съда на Европейския съюз принципът на данъчен неутралитет представлява основен принцип на общата система на ДДС, но той не означава, че право на приспадане следва да бъде признато при всяко формално спазване на изискванията за документиране. За да бъде приложен този принцип, следва да е установено изпълнение на материалноправните предпоставки за възникване на правото.

В решенията си по съединени дела C-80/11 и C-142/11 СЕС приема, че когато е доказано, че доставките са реално извършени и получателят е действал добросъвестно, правото на приспадане не може да бъде отказано единствено поради нарушения или нередности при други участници във веригата. Същевременно, когато въз основа на обективни данни се установи, че получателят е претендирал право на приспадане по фактури, които не отразяват реални доставки, той не може да се позовава на принципа на данъчен неутралитет.

Добросъвестността на получателя предполага не само наличие на формална фактура, а наличие на реално получена услуга и обективна увереност, че посоченият във фактурата доставчик действително е извършил доставката. В настоящия случай жалбоподателят не е доказал именно този факт – че процесните услуги са реално извършени от „БУИЛДНЕТ“ ЕООД.

Не може да бъде споделено възражението, че наличието на договори, протоколи и счетоводно отразяване е достатъчно за признаване на правото на данъчен кредит. Тези документи имат значение като част от доказателствения материал, но не могат да заместят доказването на положителния факт – реалното извършване на услугата.

Всички тези обстоятелства, разгледани в тяхната съвкупност, обосновават извода, че процесните фактури не удостоверяват реално осъществени доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, извършени именно от посочения доставчик.

Следователно не е доказано настъпването на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, което да породи изискуемост на начисления данък и възникване на право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС. При липса на реална доставка начисленият данък е неправомерно начислен, поради което правилно е приложена разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Предвид изложеното съдът приема, че органите по приходите правилно са направили извод за липса на реално извършени доставки по процесните фактури. Жалбоподателят не е доказал наличието на материалноправните предпоставки за упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, поради което отказът на това право е законосъобразен.

По тези съображения жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна, а ревизионният акт – потвърден като правилен и законосъобразен относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 49 910,01 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 7 467,73 лв.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Съгласно нормата на чл. 161, ал. 1 от ДОПК (ред. ДВ бр.17/2026 г., в сила от 12.02.2026 г.), на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата, като на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ /ЗПП/. Чл.37 от ЗПП сочи, че заплащането на правната помощ е съобразно вида и количеството на извършената дейност и се определя в наредба на Министерския съвет по предложение на НБПП. Според чл. 24 изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 130 до 450 лв. С оглед материалния интерес на спора, както и значителната фактическа и правна сложност на същия, съдът намира, че на ответната страна се дължи юрисконсултско възнаграждение в максималния предвиден размер от 450 лева, които превалутирани съгласно чл. 11 от ЗВЕРБ, се равняват на 230,08 евро. Така на ответника следва да се присъдят разноски в размер на 230,08 евро за юрисконсултско възнаграждение.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София-град, Трето отделение, 36-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СОФ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Т. К. М., против Ревизионен акт № Р-22002222004804-091-001/22.03.2023 г.,

издаден от С. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и Д. Х. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 822/16.06.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност за довносяне в общ размер на 57 377,74 лв., включващи главница и лихви.

ОСЪЖДА „СОФ НЕТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Т. К. М., да заплати на Националната агенция за приходите сумата в размер на 230,08 евро (двеста и тридесет евро и осем цента), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: