Р Е Ш Е Н И Е
№ 44211

гр. София, 11.11.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Трето отделение 61 състав,** в публично заседание на 08.10.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Десислава Лазарова, като разгледа дело номер **1695** по описа за **2026** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) във връзка с чл. 144 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК).
Образувано е по жалба на „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Т. И. Б.-В., чрез адвокат В. Т. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221124006704-091-001 от 15.08.2025 г., издаден от С. Т. К. – началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (орган, възложил ревизията) и Ю. С. Т.-С. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. (ръководител на ревизията), изцяло потвърден с Решение № 1511 от 03.12.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централното управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП). С оспорения РА на дружеството-жалбоподател за данъчните периоди от м. 08.2024 г. до м. 01.2025 г. включително са определени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в общ размер на 29 682,39 евро, от които данък върху добавената стойност (главница) в размер на 27 990,24 евро и прилежащи лихви за забава в размер на 1 692,15 евро.
В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност и необоснованост на РА. Излага аргументи, че извършваните услуги представляват медицински услуги в сферата на денталната медицина с лечебна и терапевтична цел, които попадат в приложното поле на освободените от данък доставки по смисъла на чл. 39, т. 8 (евентуално чл. 39, т. 1) от ЗДДС и чл. 132, параграф 1, букви „б“ и „в“ от Директива 2006/112/ЕО. Твърди се, че манипулациите са осъществявани лично от нает по трудов договор лекар по дентална медицина в оборудван зъболекарски кабинет, като

правната форма на дружеството не следва да препятства данъчното освобождаване. Претендира се цялостна отмяна на оспорения акт и присъждане на сторените съдебно-деловодни разноски.
В съдебно заседание жалбоподателят „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД се представлява от адв. Т., която поддържа жалбата и претендира разноски, за които представя списък. Представени са писмени бележки.
Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт А., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Поддържа изцяло фактическите констатации и правните изводи в Решение № 1511 от 03.12.2025 г. Изтъква, че „Латона Инвест“ ЕООД е търговско дружество, което не притежава регистрация като лечебно заведение по Закона за лечебните заведения (ЗЛЗ) в Регионалната здравна инспекция (РЗИ), поради което не отговаря на задължителния субективен критерий по чл. 39, т. 1 от ЗДДС. Поддържа, че разпоредбата на чл. 39, т. 8 от ЗДДС е неприложима за търговски дружества, тъй като доставчик по правоотношението с пациентите е самото дружество, реализиращо търговски приходи, а не физическото лице-лекар, упражняващо свободна медицинска професия за своя сметка. Моли съда да отхвърли жалбата и претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.
Софийска градска прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител и не ангажира становище по съществото на спора.
Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:
Жалбата е процесуално допустима – подадена е от надлежно легитимирано лице с правен интерес, насочена е срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, след изчерпване на задължителния административен контрол по чл. 152 – 155 от ДОПК и в рамките на преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (Решение № 1511 от 03.12.2025 г. е връчено електронно на 10.12.2025 г., а жалбата е заведена на 23.12.2025 г.).
Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221124006704-020-001 от 13.12.2024 г., издадена от С. Т. К. – началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. Срокът и обхватът на ревизията са надлежно изменяни със Заповеди № Р-22221124006704-020-002 от 28.02.2025 г., № Р-22221124006704-020-003 от 14.03.2025 г., № Р-22221124006704-020-004 от 02.04.2025 г. и № Р-22221124006704-020-005 от 30.04.2025 г. За резултатите от ревизията на 04.07.2025 г. е съставен Ревизионен доклад № Р-22221124006704-092-001. Производството е приключило с издаването на оспорения Ревизионен акт № Р-22221124006704-091-001 от 15.08.2025 г., издаден съвместно от органа, възложил ревизията, и определения ръководител на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.
В хода на ревизията, ревизиращият екип е установил, че „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД осъществява дейността си в два отделни обекта. Първият представлява собствен поземлен имот с идентификатор 68134.900.43 в [населено място], район „Л.“, [улица], върху който дружеството изгражда жилищна сграда, въведена в етап на „груб строеж“ по чл. 181, ал. 3 от Закона за устройство на територията (ЗУТ). Вторият обект представлява помещение с адрес [населено място], [улица], собственост на свързаното лице „БЛУ-СТАР-СТМ“ ЕООД, ползвано под наем за кабинет за предоставяне на здравни и дентални услуги. През ревизирания период в дружеството са били регистрирани по трудово правоотношение две лица – на длъжности „Асистент офис“ и „Лекар по дентална медицина“, а управителят е полагал труд по договор за

управление и контрол. Наетият лекар по дентална медицина е д-р И. Б. В., назначен на четиричасов работен ден, като за същото лице е установено, че полага труд на осемчасов работен ден и по трудов договор в МБАЛ „Света Анна – София“ АД. Същевременно д-р И. В. притежава Удостоверение № 8766/01.03.2018 г., издадено от Столична регионална здравна инспекция (СРЗИ) на основание чл. 40, ал. 10 от Закона за лечебните заведения (ЗЛЗ), за регистрация като физическо лице на лечебно заведение за извънболнична помощ от вида „Амбулатория за първична медицинска помощ – индивидуална практика за първична медицинска помощ – дентална медицина“ на адрес [населено място], [улица]. От страна на самото дружество жалбоподател „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД в хода на производството не са били представени издадени на негово име лицензи, разрешения или удостоверения за регистрация като лечебно заведение по ЗЛЗ.

След анализ на първичните счетоводни документи, регистри и справки-декларации по ЗДДС органите по приходите са установили, че за ревизирания период от 01.08.2024 г. до 31.01.2025 г. дружеството е декларирало облагаеми доставки със ставка 20% по фактура от м. октомври 2024 г. към „ЕЛАНА БЮТИ“ ООД с предмет консултантска услуга с данъчна основа 1 250,00 евро (2 444,79 лева) и начислен ДДС 250,00 евро (488,96 лева). За същия период дружеството е декларирало в клетка 19 от справките-декларации освободени доставки по чл. 39 от ЗДДС – услуги в сферата на здравеопазването, в общ размер на 167 941,49 евро (328 465,00 лева), отчетени въз основа на месечни отчети от регистрирано електронно фискално устройство с дистанционна връзка № DT973204 с фискална памет № 2973204, инсталирано в обекта на [улица], в група А (с данъчна ставка 0%). По счетоводни данни приходите от продажби на услуги по сметка 703 възлизат общо на 169 191,49 евро (330 909,79 лева), съответстващи на сбора от отчетените през фискалното устройство суми и издадената фактура за консултантска услуга. По отношение на получените доставки дружеството е упражнило право на приспадане на пълен данъчен кредит в общ размер на 8 636,07 евро (16 890,68 лева) върху данъчна основа 43 180,34 евро (84 453,40 лева) по фактури за строително-монтажни дейности, доставка и монтаж на алуминиева дограма и метални конструкции за обекта на [улица], както и за счетоводни услуги и електроенергия, като ревизиращият екип не е констатирал основания за корекция на ползвания данъчен кредит. Същевременно в дневниците за покупки за периода дружеството е отразило получени доставки без право на данъчен кредит на обща стойност 53 168,07 евро (103 987,72 лева), касаещи наем на кабинета и придобити от доставчиците „ВЕДРА ИНТЕРНЕШЪНЪЛ“ АД и „ЕЛАНА БЮТИ“ ООД фармацевтични и козметични продукти: серум-бустер за колаген и биоревитализация „Novuma 1.5 ml“, хидратиращ дермален продукт „Restylane Skinboosters Vital Lidocaine“ и дермален филър за обем и контур на устни „Restylane Kysse Lidocaine“.

В писмени обяснения управителят на „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД е посочил, че в кабинета са извършвани разнообразни дейности, сред които екстракция на зъби, лечение на кариес, венечни проблеми, третиране на венечни джобове и пародонтоза с диоден лазер, инжектиране на плазма, отделена от венозна кръв, имплантиране на костно вещество и хиалуронова киселина по медицински показания, лечение и възстановяване на постоперативни и посттравматични състояния около устата и лицето, корекции с хиалуронова киселина на цикатрициални зони и анатомични аномалии, манипулации по договори за клинични проучвания, ехография на третирани зони, вземане на венозна кръв за лабораторни изследвания и проследяване на пациенти за усложнения. Органите по приходите са изискали от ревизираното дружество да представи утвърден ценоразпис с посочени единични цени на конкретните извършвани услуги, копия от фискални бонове с обозначение и стойност на отделните манипулации, първична медицинска документация за конкретните пациенти (амбулаторни листове, пациентски журнали,

картони, информация за назначеното и проведено лечение и начина на разплащане), справка за разграничаване на лечебните/терапевтичните от чисто разкрасителните процедури, както и писмени обяснения и документи за притежаваната или наета медицинска апаратура и оборудване, чрез които се осъществяват манипулациите, предвид липсата на заведени в дружеството дълготрайни материални активи. Изисканите документи и обяснения не са били представени от дружеството.

При преценката на фактическия състав за освобождаване на доставките органите по приходите са анализирали разпоредбите на чл. 39, т. 1 и чл. 39, т. 8 от ЗДДС, както и кореспондиращите норми на чл. 132, параграф 1, букви „б“ и „в“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и относимата практика на Съда на Европейския съюз (СЕС). Прието е, че нормата на чл. 39, т. 1 от ЗДДС изисква кумулативното наличие на два критерия – доставчикът да притежава качеството на лечебно заведение по ЗЛЗ или здравно заведение по Закона за здравето, а престираната услуга да представлява здравна (медицинска) грижа или пряко свързана с нея услуга. Ревизиращите органи са констатирали, че субективният критерий не е налице, тъй като „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД няма надлежна регистрация като лечебно заведение в публичните регистри на Изпълнителна агенция „Медицински надзор“ или РЗИ, а представеното удостоверение за регистрация легитимира като индивидуална практика единствено физическото лице д-р И. В., но не и дружеството работодател. По отношение на хипотезата на чл. 39, т. 8 от ЗДДС органите по приходите са съобразили константната практика на СЕС, съгласно която понятието „медицинска помощ“ обхваща единствено дейности с терапевтична насоченост, целящи диагностициране, лечение, терапия и възстановяване на човешкото здраве от заболявания и увреждания, докато процедурите с чисто естетичен, козметичен или разкрасителен характер не подлежат на данъчно освобождаване. Ревизиращият екип е приел, че макар в дружеството да е било наето правоспособно медицинско лице, поради пълната липса на представена първична медицинска документация, ценоразпис, детайлизирани фискални бонове и данни за използваната специализирана апаратура, дружеството не е доказало терапевтичната цел и лечебния характер на извършените манипулации.

Въз основа на тези съображения органите по приходите са приели, че процесните услуги, отчетени чрез фискалното устройство в общ размер на 167 941,49 евро не представляват освободени доставки по смисъла на чл. 39, т. 1 или чл. 39, т. 8 от ЗДДС, а имат характер на облагаеми доставки по чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. На основание чл. 67, ал. 2 от ЗДДС ревизиращите са приели, че данъкът е включен в отчетената цена, вследствие на което е определена обща данъчна основа за ревизираните периоди в размер на 139 951,24 евро и е начислен ДДС със ставка 20% в общ размер на 27 990,25 евро. Относно направеното от ревизирания субект искане за признаване на данъчен кредит по фактурите за закупени естетични материали органите по приходите и директорът на дирекция „ОДОП“ са посочили, че правото на данъчен кредит се упражнява в рамките на преклузивните срокове по чл. 72, ал. 1 от ЗДДС чрез отразяване в дневника за покупки по чл. 124 от същия закон, като след изтичането на установения законов срок и предвид първоначалното им деклариране като покупки без право на кредит, това право е погасено и не подлежи на служебно признаване в ревизионното производство.

РА е оспорван пред директора на дирекция „ОДОП“ – С. с жалба с вх. № Ж-22-1240/02.10.2024 г. по регистъра на ТД на НАП С..

С Решение № 1511 от 03.12.2025 г. директорът на дирекция „ОДОП“ – С. е приел подадената от „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД жалба за неоснователна, като е потвърдил изцяло издадения Ревизионен акт № Р-22221124006704-091-001/15.08.2025 г. Решението е връчено на дружеството –жалбоподател по електронен път на 10.12.2025 г.

В хода на настоящото съдебно производство бе прието заключението на съдебно-счетоводната експертиза на вещото лице С. К., от което се установява, че през периода м. 08.2024 г. – м. 01.2025 г. в счетоводството на „Латона Инвест“ ЕООД по сметка 703 „Приходи от услуги“ са отчетени приходи в общ размер на 167 912,24 евро, маркирани на регистрираното на името на дружеството фискално устройство (ЕКАФП с рег. № 4728572) в данъчна група „А – Освободени доставки“. Част от сумите са заведени счетоводно под аналитично наименование „Медицинска манипулация“. Вещото лице изрично подчертава, че счетоводното отразяване като „медицинска манипулация“ представлява единствено вътрешно счетоводен запис и само по себе си не установява медицинския характер и съдържанието на извършените услуги, както и че експертизата не притежава компетентност да квалифицира медицинското предназначение на манипулациите.
В с.з. от 08.10.2026 г. бе разпитан свидетелят И. Б. В. – син на управителя на дружеството-жалбоподател - Т. Б. – В., който работи на трудов договор в дружеството като лекар по дентална медицина. Свидетелят заявява , че в обекта са осъществявани дентални дейности, но отчетеният паричен оборот на фискалното устройство на дружеството не е детайлизиран и индивидуализиран по видове конкретни терапевтични интервенции спрямо съответните фискални бонове, като в писмените обяснения пред органите по приходите дружеството само е декларирало извършването и на широк кръг манипулации (инжектиране на плазма, корекции с хиалуронова киселина на цикатрициални зони, манипулации по договори за клинични проучвания и др.).
По делото са приети писмени доказателства, съдържащи се в административната преписка. От страна на жалбоподателя с молба от 08.10.2026 г. са представени редица писмени доказателства.
От правна страна:
Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.
Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториалн дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.
Ревизионният акт и РАПРА са издадени от компетентен орган и няма основания за обявяването му за нищожен. Представена е Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. /л. 14/ на Директора на ТД на НАП, с която е определена С. Т. К. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.
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.
Решение № 1511 от 03.12.2025 г. също е издадено от компетентен орган – директора на Дирекция „ОДОП“ С..
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 и РАПРА са подписани с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. В конкретния случай РА е създаден като електронен

документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, по отношение на който с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Електронните документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната, както и чрез СД, удостоверяващо наличието им. Представените от ответника писмени и веществени доказателства, по несъмнен начин, доказват наличието на валиден КЕП на органите по приходите към момента на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД , РА и РАПРА.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт и РАПРА са издадени 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.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Органите по приходите са положили всички усилия и са извършили всички необходими и допустими по ДОПК процесуални действия за изясняване на всички относими факти и обстоятелства.

С оглед на изложеното, съдът счита, че ревизионното производство е редовно и законосъобразно, проведено при спазване от органите по приходите на императивните правила на ДОПК, включително надлежно връчване на ЗВР и останалите актове на ревизиращия екип.

Относно материалната законосъобразност на ревизионния акт:

Спорът по същество между страните се свежда до материалноправната квалификация на доставките на услуги, отчетени от „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД през данъчните периоди от м. август 2024 г. до м. януари 2025 г. включително в общ размер на 167 941,49 евро (328 465,00 лева) – дали същите представляват освободени от облагане с данък върху добавената стойност доставки, свързани със здравеопазване по смисъла на чл. 39, т. 1 или чл. 39, т. 8 от ЗДДС (във връзка с чл. 132, параграф 1, букви „б“ и „в“ от Директива 2006/112/ЕО), или съставляват облагаеми доставки по общия ред на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, за които дружеството е следвало да начисли данък в размер на 27 990,24 евро (54 744,16 лева), както и дали при евентуална облагаемост ревизираният субект има право на служебно признаване на данъчен кредит за получените покупки.

Съгласно общия принцип, въведен с чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от същия закон, извършена от данъчно задължено лице и с място на изпълнение на територията на страната, освен в случаите, за които законът изрично предвижда освобождаване. Разпоредбите на Глава четвърта от ЗДДС, респективно чл. 132 от Директива 2006/112/ЕО, уреждащи освободените доставки в обществена полза, съставляват изключение от общото правило за всеобщност и неутралност на косвеното данъчно облагане. По силата на константната практика на Съда на Европейския съюз (вж. Решение по дело *P. d'Ambrumenil*, C-307/01, т. 52–54; Решение по дело *Future Health Technologies Ltd*, C-86/09, т. 30; Решение по дело *PFC Clinic AB*, C-91/12, т. 23; Решение по дело *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, C-141/00, т. 28) и на Върховния административен съд (вж. Решение № 7779 от 23.05.2019 г. по адм. д. № 903/2019 г. на ВАС, VIII о.), правните норми, предвиждащи данъчни освобождавания, подлежат на стриктно и стеснително тълкуване, без да се допуска тяхното разширително прилагане спрямо фактически състави, които не отговарят кумулативно на установените от законодателя критерии.

Съгласно разпоредбата на чл. 39, т. 1 от ЗДДС, транспонираща чл. 132, параграф 1, буква „б“ от Директива 2006/112/ЕО, освободена доставка е извършването на здравни (медицински) услуги и пряко свързаните с тях услуги, оказвани от здравни заведения и детски ясли по Закона за здравето (ЗЗ) и от лечебни заведения по Закона за лечебните заведения (ЗЛЗ). Прилагането на тази правна норма изисква кумулативното наличие на две предпоставки: *обективна (материална)* – престираната услуга да представлява здравна/медицинска помощ с лечебна насоченост, и *субективна (институционална)* – доставчикът по правоотношението да притежава признат и надлежно регистриран статут на лечебно или здравно заведение.
По силата на чл. 3, ал. 1 и ал. 4 във връзка с чл. 36, ал. 1 и чл. 39, ал. 1 от ЗЛЗ, лечебните заведения за извънболнична помощ, създадени като търговски дружества, придобиват качеството на лечебно заведение и правото да осъществяват медицинска дейност едва след извършване на нарочна регистрация и издаване на удостоверение за регистрация от Изпълнителна агенция „Медицински надзор“ (съответно РЗИ) по реда на чл. 40 от ЗЛЗ. Този статут представлява официално удостоверен административноправен факт, който подлежи на доказване единствено с нарочния писмен акт на компетентния орган.
От приетите по делото писмени доказателства се установява безспорно, че дружеството жалбоподател „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД е общо търговско дружество по смисъла на Търговския закон, което не притежава издадено на негово име удостоверение за регистрация като лечебно заведение по чл. 40 от ЗЛЗ в регистрираните списъци на СРЗИ или ИА „Медицински надзор“. Представеното по делото Удостоверение № 8766 от 01.03.2018 г. на СРЗИ легитимира като лечебно заведение от вида „Амбулатория за първична медицинска помощ – индивидуална практика за първична медицинска помощ – дентална медицина“ единствено физическото лице д-р И. Б. В.. В съответствие с трайната практика на ВАС (в т. ч. Решение № 5645 от 19.05.2015 г. по адм. д. № 5446/2014 г. на ВАС, I о. и Решение № 10049 от 17.07.2014 г. по адм. д. № 3656/2013 г. на ВАС, I о.), регистрацията като лечебно заведение е субективно и непрехвърлимо право. Фактът, че в нерегистрираното търговско дружество е нает на трудов договор лекар по дентална медицина с индивидуална практика, не трансферира качеството на лечебно заведение върху юридическото лице работодател. Поради това субективният критерий по чл. 39, т. 1 от ЗДДС не е осъществен.
Неоснователно е и позоваването на жалбоподателя на разпоредбата на чл. 39, т. 8 от ЗДДС (съответстваща на чл. 132, параграф 1, буква „в“ от Директива 2006/112/ЕО), предвиждаща освобождаване за предоставянето на медицинска помощ от лице, упражняващо медицинска професия съгласно Закона за здравето. За да намери приложение това освобождаване, следва да бъде доказано както качеството на доставчика като медицински специалист, така и че престираната услуга има характер на „медицинска помощ“.
В настоящия случай доставчик по правоотношенията с крайните клиенти е търговското дружество „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД – то е сключило договора за наем на обекта, то е регистрирало електронното фискално устройство с дистанционна връзка (ЕКАФП с рег. № 4728572), то е издавало фискалните бонове и е реализирало и отчело паричните приходи по своя сметка 703. Самото дружество като юридическо лице не притежава медицинска квалификация и не упражнява пряко медицинска професия. Наетият лекар д-р В. осъществява дейност в изпълнение на трудови функции, получавайки трудово възнаграждение, а не търговския оборот от клиентите. Българският законодател в ЗЛЗ е създал нарочен ред, по който търговски дружества могат да извършват медицински услуги в извънболнична среда – чрез учредяване и регистрация като амбулатории (групови практики, медицински или медико-дентални центрове) по реда на чл. 36 и чл. 40 от ЗЛЗ. Приемането на тезата, че всяко търговско дружество може да извършва

освободени доставки по чл. 39, т. 8 от ЗДДС само чрез наемане на медицински специалист на трудов договор, без да подлежи на институционален и санитарен контрол по ЗЛЗ, би обезсмислило специалния състав на чл. 39, т. 1 от ЗДДС.
Дори да се възприеме практиката на СЕС по делото *Kügler* (C-141/00, т. 26–30), че правната форма на оператора сама по себе си не изключва възможността за освобождаване при предоставяне на извънболнични грижи от квалифициран персонал, това освобождаване остава безусловно обусловено от доказване на съдържанието и прекия лечебен характер на всяка конкретна доставка.
В съответствие с общите процесуални правила за разпределение на доказателствената тежест (чл. 154, ал. 1 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК), тежестта да установи наличието на всички положителни материалноправни предпоставки, обуславящи освобождаването от облагане, лежи изцяло върху ревизирания субект, който черпи благоприятни последици от това изключение.
Според установената практика на СЕС (Решение по дело *P. d'Ambrumenil*, C-307/01, т. 53–54; Решение по дело *PFC Clinic AB*, C-91/12, т. 25–29; Решение по дело *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*, C-597/17, т. 19–20), понятието „медицинска помощ“ е автономно понятие на правото на Съюза и обхваща единствено интервенции и дейности с пряка *терапевтична цел* – насочени към диагностициране, лечение, терапия и по възможност излекуване на заболявания, телесни увреждания или вродени аномалии, както и към предпазване и поддържане на човешкото здраве. Напротив, процедурите и манипулациите, извършвани с чисто естетична, разкрасителна или козметична цел, продиктувани единствено от субективното желание на лицето за подобряване на външния вид, не представляват „медицинска помощ“ и подлежат на облагане по общия ред на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС с данъчна ставка 20%. Както СЕС изрично посочва в т. 34 от Решението по дело C-91/12 (*PFC Clinic*), обстоятелството, че манипулациите се извършват от правоспособен лекар, не създава необорима презумпция за техния терапевтичен характер и не освобождава оператора от задължението да докаже конкретната медицинска индикация на всяка извършена доставка.
Настоящият съдебен състав счита, че в настоящото производство жалбоподателят не проведе пълно и главно доказване, че деклариранията през шестте данъчни периода оборот в размер на 167 941,49 евро произтича от освободени здравни услуги с лечебна цел, по следните съображения:
Първо, от заключението на ССчЕ на вещото лице С. К. се установява, че счетоводното отчитане на приходите по сметка 703 с аналитично обозначение „Медицинска манипулация“ и програмирането на фискалното устройство в данъчна група „А – 0%“ представлява вторичен вътрешносчетоводен запис и технически избор на самия търговец. Както изрично отбелязва вещото лице и съобразно константната практика на ВАС (Решение № 7219 от 26.06.2025 г. по к.адм.д. № 6812/2024 г.), счетоводните записвания не се ползват с материална доказателствена сила за действителното съдържание на стопанските операции и не могат да заместят първичната медицинска документация.
Второ, представените в съдебно заседание на 08.10.2026 г. амбулаторни дневници (хартиен дневник за периода 05.09.2024 г. – 20.12.2024 г. и електронен опис за 2025 г.) не установяват връзка между конкретните медицински състояния и реализираните парични потоци. Макар в тях да са вписани имена на пациенти и наименования на заболявания, дневниците са напълно лишени от стойностно изражение, единични цени на манипулациите, вид на приложените медикаменти и каквато и да е обвързаност с конкретно издадените стотици фискални бонове от ЕКАФП. Електронният дневник за 2025 г. е съставен без посочване на конкретни дати на извършване на процедурите (групиран единствено по диагнози). Поради това тези списъци не позволяват да се идентифицира коя сума от месечния фискален оборот за кое конкретно лечебно действие е заплатена.

Трето, показанията на свидетеля д-р И. В., разпитан в с.з. на 08.10.2026 г., преценени по реда на чл. 172 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК с оглед трудовата му зависимост и родствената му връзка с управителя (негов син), установяват единствено полагането на личен труд като стоматолог и наличието на базово дентално оборудване (автоклав, фотополимерна лампа, хирургичен инструментариум). Показанията обаче имат общ характер и не индивидуализират нито една конкретна доставка по стойност, дата, пациент и лечебна цел. Същевременно самият свидетел заявява, че не е запознат с извънмедицинските сделки и цялостното финансово управление на дружеството.

Четвърто, от приетите счетоводни регистри и дневници за покупки на „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД се установява, че през ревизирания период дружеството е придобило от доставчиците „ВЕДРА ИНТЕРНЕШЪНЪЛ“ АД и „ЕЛАНА БЮТИ“ ООД специфични козметични и естетични продукти на обща стойност 53 168,07 евро (103 987,72 лева), представляващи колагенови биоревитализанти („Novuma 1.5 ml“), хидратиращи дермални бустери („Restylane Skinboosters“) и филъри за обем и контур на устни („Restylane Kysse“). По делото не са ангажирани никакви медицински картони, епикризи или фотодокументация, установяващи тези продукти да са били прилагани за постоперативна реконструкция или лечение на травматични патологии, а не за обичайни естетични корекции. В съчетание със саморъчните обяснения на управителя за извършвани естетични корекции на анатомични зони и цикатрикси, тези данни категорично опровергават твърдението, че целият отчетен паричен оборот произтича единствено от освободени лечебни стоматологични дейности.

Съдът намира за неоснователно възражението в жалбата, че първичната медицинска документация не е можела да бъде предоставена на ревизиращите органи поради защита на лекарската тайна и личните данни на пациентите. Органите по приходите упражняват законоустановени контролни правомощия по ДОПК за точно определяне на данъчните задължения, което съставлява допустимо обработване на данни по смисъла на чл. 6, параграф 1, буква „в“ и чл. 9, параграф 2, буква „ж“ от Общия регламент относно защитата на данните (Регламент (ЕС) 2016/679). Освен това дружеството е имало пълната правна и техническа възможност да предостави амбулаторните листове, финансовите отчети и ценоразписите в надлежно анонимизиран вид (със заличени три имена и ЕГН на пациентите), запазвайки информацията за датата, терапевтичната диагноза, извършената манипулация и заплатената цена. Непредставянето на такива годни доказателства остава в доказателствена тежест и вреда на жалбоподателя. Още повече, че в случая с оглед предмета на делото, то следва приоритетно да бъдат обвързани отделната манипулация с конкретния фискален бон, а не с имената и ЕГН на пациентите.

В данъчния процес ревизираният субект, който се позовава на привилегията на данъчното освобождаване и черпи за себе си прякото материалноправно право да не начислява и внася в бюджета косвен данък за осъществяваната от него стопанска дейност, носи пълната и главна доказателствена тежест да докаже осъществяването на всеки един от положителните елементи от фактическия състав на освобождаването. Това доказване следва да бъде проведено при условията на пълно и главно доказване, изключващо всякакво съмнение, неяснота или предположения.

В тази връзка данъчно задълженото лице не може да ограничи процесуалната си активност до формално позоваване на законовата норма, нито до абстрактни твърдения за предмета на дейността си. Напротив – претендирайки данъчно освобождаване, ревизираното лице е длъжно стриктно да представи, подреди и аранжира доказателствата по начин, който позволява обективна, ясна и безусловна проверка на всяка отделна стопанска операция, формираща декларирания оборот.

Неоснователно е и искането на жалбоподателя за служебно признаване на данъчен кредит по фактурите за закупени естетични материали и разходи за наем при преквалификацията на доставките като облагаеми. Правото на приспадане на данъчен кредит е субективно потестативно право, което възниква и се упражнява при стриктно спазване на материалноправните и процесуални изисквания на чл. 68, чл. 69, чл. 71 и чл. 72 от ЗДДС. Съгласно чл. 72, ал. 1 от ЗДДС регистрираното лице може да упражни правото си през данъчния период, през който е възникнало, или в един от следващите 12 данъчни периода, чрез задължително отразяване на данъчния документ в дневника за покупки за съответния период с право на пълен данъчен кредит. В настоящия казус дружеството само е включило процесните фактури в дневниците си за покупки като получени доставки без право на данъчен кредит (в колона 09). След изтичането на установения в закона 12-месечен преклузивен срок правото на приспадане е погасено. Според трайната практика на СЕС (Решение по съединени дела C-144/13, C-154/13 и C-160/13, *VDP Dental Laboratory*, т. 34–37; Решение по дело C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*) принципът на данъчен неутралитет не дерогира изричните национални преклузивни срокове и не задължава приходната администрация да признава служебно погасено право на данъчен кредит при последваща корекция на данъчния режим на доставките.

При определяне на конкретните данъчни задължения ревизиращият екип правилно е приложил разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, приемайки, че дължимият данък се счита включен в общо отчетените по фискалното устройство продажби в размер на 167 941,49 евро. Вследствие на това за ревизираните данъчни периоди законосъобразно е определена обща данъчна основа в размер на 139 951,24 евро (273 720,84 лева) и е начислен ДДС със ставка 20% по чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС в общ размер на 27 990,24 евро (54 744,16 лева). Върху установената главница на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ правилно са начислени прилежащи лихви за забава в общ размер на 1 692,15 евро (3 309,56 лева).

По изложените съображения оспореният Ревизионен акт № Р-22221124006704-091-001 от 15.08.2025 г., потвърден с Решение № 1511 от 03.12.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, е издаден от компетентни органи, в предвидената от закона форма, при спазване на процесуалните правила и в съответствие с материалния закон, поради което подадената срещу него жалба следва да бъде отхвърлена изцяло като неоснователна и недоказана.

При този изход на спора на основание чл. 161, ал. 1, изречение трето от ДОПК (в *приложимата редакция съгласно ДВ, бр. 17 от 13.02.2026 г., в сила от 17.02.2026 г.),* в полза на ответната дирекция „ОДОП“ – С. следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, определено по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ във връзка с чл. 24, изречение второ от Наредбата за заплащането на правната помощ за административни дела с определен материален интерес в размер на 230 евро.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 61-ви състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221124006704-091-001 от 15.08.2025 г., издаден съвместно от С. Т. К. – началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (орган, възложил ревизията) и Ю. С. Т.-С. – главен инспектор по приходите при ТД н НАП С. (ръководител на ревизията), потвърден с Решение № 1511 от 03.12.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, с който за данъчните периоди от м. 08.2024 г. до м. 01.2025 г. са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на 29 682,39 евро (58053.72 лева), от които

главница за данък върху добавената стойност в размер на 27 990,24 евро (54 744,16 лева) и лихви за забава в размер на 1 692,15 евро (3 309,56 лева).
.
ОСЪЖДА „ЛАТОНА ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централното управление на Националната агенция за приходите сумата в размер на 230 евро, представляваща юрисконсултско възнаграждение за настоящата съдебна инстанция.
Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република Б. в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: