

РЕШЕНИЕ

№ 39254

гр. София, 12.10.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав, в
публично заседание на 14.09.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ана Методиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **7786** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район „В.“,[жк], [улица], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221723002050-091-001/28.11.2023 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) В., в частта, потвърдена с Решение № 714/27.05.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП.

Предмет на съдебното оспорване е отказаното право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. 06.2022 г., м. 08.2022 г. и от м. 10.2022 г. до м. 03.2023 г. по общо 80 фактури, издадени от „АНАДОРА“ ЕООД, „СТРОИТЕЛНА КОМПАНИЯ БРАНДЕРА“ ЕООД и „СК БРАНДЕРА“ ЕООД, в общ размер на 248 556,91 лв., ведно с начислени до датата на РА лихви в размер на 26 966,01 лв., или общо 275 522,92 лв.

Жалбоподателят счита РА в оспорената част за незаконосъобразен поради допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, неправилно приложение на материалния закон и необоснованост. Твърди, че в хода на ревизията и административното обжалване са представени фактури, договори за строителство, приемо-предавателни протоколи, протоколи – актове образец 19, банкови документи и счетоводни регистри, които, преценени в съвкупност, установяват действителното изпълнение на фактурираните строително-монтажни и строително-ремонтни работи.

Поддържа, че спорните услуги са използвани за последващи облагаеми доставки към

„ЕЛЕКТРОЛУКС ТАБАКОВ И СИНОВЕ“ ООД и Д. „РЕСТСТРОИТЕЛ“, а крайният резултат от строителните дейности съществува и е приет от възложителите. Според дружеството това обстоятелство, наред с плащанията по банков път, отразяването на фактурите в счетоводството и включването им в отчетните регистри, доказва реалността на получените доставки.

В жалбата подробно се оспорва доказателственото значение на констатациите за неоткриване на част от доставчиците на адресите им за кореспонденция, липса на подадени годишни данъчни декларации, невнесени публични задължения, липса на собствен персонал, транспортни средства и други активи, както и на данните за предходни доставчици. Сочи се, че получателят няма законово задължение и практически възможности да извършва проверки в информационните масиви на НАП, да контролира данъчното поведение на контрагентите си или да установява по какъв начин те са организирали изпълнението. Поддържа се, че липсата на собствен кадрови и технически ресурс не изключва използването на подизпълнители и сама по себе си не доказва липса на доставка.

Жалбоподателят възражава и срещу извода за участие в данъчна измама. Според него органите по приходите не са посочили и доказали обективни данни, от които да следва, че „СТРОИТЕЛ“ ЕООД е знаело или е било длъжно да знае за измама, извършена от доставчик или от друго лице по веригата. Позовава се на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Mahagében и Dávid, по дело C-285/11, В., по дело C-324/11, Gábor Tóth, и на практика на Върховния административен съд (ВАС). Излага, че предметът на данъчния спор е конкретната пряка доставка, а не произходът на вложените материали и данъчното поведение на предходните доставчици.

Оспорва като неотнормирани съображенията на приходните органи относно начина, по който главният изпълнител по обществената поръчка е организиран изпълнението и е използвал подизпълнители. Твърди, че НАП не е компетентна да контролира спазването на условията на обществената поръчка, а липсата на конкретно определени цени и крайни срокове в част от договорите се обяснява с начина на разплащане по действително извършени и актувани количества, както и с динамиката на цените през процесния период.

По откритото производство по чл. 193 ГПК във връзка с § 2 ДР на ДОПК жалбоподателят заявява, че ще се ползва от оспорените документи, но впоследствие оттегля искането си за съдебно-графологична експертиза. Поддържа, че проверка на подписите е ненужна, тъй като договорите и документите за приемане на работата са били представени и от доставчиците и не са били оспорени от тях. Позовава се на чл. 301 ТЗ и чл. 55 ТЗ и твърди, че липсата на незабавно противопоставяне от съответния търговец означава потвърждаване на действията, дори документът да не е подписан лично от управителя.

Прави искане РА да бъде отменен, като се позовава на събраните писмени доказателства и на заключението на съдебносчетоводната експертиза. Претендира разносски съгласно представен списък по чл. 80 ГПК. Жалбоподателят се представлява от адв. И. Д..

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт А. Й., оспорва жалбата като неоснователна. Поддържа мотивите на РА и Решение № 714/27.05.2024 г., според които събраните документи удостоверяват формално фактуриране и счетоводно отразяване, но не доказват действително изпълнение на строителните работи от спорните доставчици или от посочените от тях подизпълнители.

Ответникът оспорва по реда на чл. 193 ГПК авторството на подписите, положени от името на управителите на трите дружества-доставчици върху 238 частни документа, подробно индивидуализирани в молбата от 06.10.2025 г. и уточнени с молбата от 20.11.2025 г. В последното съдебно заседание прави искане тези документи да бъдат изключени от доказателствения

материал, тъй като жалбоподателят не е установил автентичността им, и възразява, че заключението на вещото лице в значителната си част е основано именно на тях.

Ответникът представя разпечатки от информационната система на НАП за декларираните от трите доставчика електронни адреси и сочи, че те са различни от адресите, от които на вещото лице са изпращани счетоводни данни и документи.

Прави искане жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на жалбоподателя.

Административен съд – София-град, III отделение, 17-и състав, след като обсъди поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите на жалбоподателя и възраженията на ответника и извърши цялостната проверка по чл. 160, ал. 2 ДОПК във връзка с чл. 168, ал. 1 АПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е допустима. Подадена е от адресата на РА, който има правен интерес от оспорването, след проведено задължително административно обжалване и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК. Предмет на съдебен контрол е само частта от РА, която е потвърдена с Решение № 714/27.05.2024 г. Отменената от решаващия орган част за м. 07.2022 г. не подлежи на съдебно оспорване в това производство по аргумент от чл. 156, ал. 1 ДОПК. Разгледана по същество жалбата е основателна. За да се произнесе, съдът установи от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221723002050-020-001/07.04.2023 г., връчена по електронен път на 04.05.2023 г., О. Й. Г. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., е възложил ревизия на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.06.2021 г. до 28.02.2023 г. Със заповеди за изменение № Р-22221723002050-020-002/05.05.2023 г. и № Р-22221723002050-020-003/01.08.2023 г. обхватът е разширен и с м. 03.2023 г., а срокът за приключване е продължен до 04.10.2023 г.

По административната преписка са представени Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С., Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022 г. и Заповед № З-ЦУ-693/04.04.2023 г. на заместник изпълнителния директор на НАП и Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221723002050-092-001/18.10.2023 г., връчен по електронен път на 31.10.2023 г. В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК не е подадено възражение. Ревизията е приключила с РА № Р-22221723002050-091-001/28.11.2023 г., издаден от О. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и М. А. Б. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 11.12.2023 г.

В хода на ревизията на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221723002050-040-001/19.04.2023 г., № Р-22221723002050-040-002/09.05.2023 г. и № Р-22221723002050-040-003/31.07.2023 г. Извършени са насрещни проверки на преките доставчици и на посочени предходни доставчици, изискани са обяснения от трети лица, а с протокол от 15.06.2023 г. са присъединени доказателства от предходно контролно производство. Ревизираното дружество извършва строително-ремонтна дейност и според констатациите в преписката през ревизираните периоди е разполагало с 82 строителни работници.

С РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС за м. 06.2022 г., м. 07.2022 г., м. 08.2022 г. и от м. 10.2022 г. до м. 03.2023 г. в размер на 314 263,70 лв. и лихви в размер на 36 872,89 лв. След административното обжалване РА е отменен за м. 07.2022 г., за който са били установени 65 706,79 лв. главница и 9 906,88 лв. лихви. Поради това в настоящото производство материалният интерес е 248 556,91 лв. главница и 26 966,01 лв. лихви.

За м. 06.2022 г. „СТРОИТЕЛ“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по три фактури от „АНАДОРА“ ЕООД: № [ЕГН]/02.06.2022 г. с данъчна основа 17 006,54 лв. и ДДС 3 401,31 лв.; № [ЕГН]/10.06.2022 г. с данъчна основа 8 694,90 лв. и ДДС 1 738,98 лв.; и № [ЕГН]/15.06.2022 г. с данъчна основа 9 756,71 лв. и ДДС 1 951,34 лв. Общият спорен данъчен кредит по тези фактури е 7 091,63 лв. Предметът е строително-ремонтни работи на обекти на С. университет, индивидуализирани във фактурите чрез препращане към договори и актове образец 19.

В ревизионната преписа се съдържат документи и обяснения, според които „АНАДОРА“ ЕООД е използвало „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „ТЕХНОМАКС БГ“ ЕООД за осигуряване на работна ръка и материали. Органите по приходите са установили несъответствия между видовете и количествата работи в актовете образец 19 между „АНАДОРА“ ЕООД и „СТРОИТЕЛ“ ЕООД и документите за отношенията с посочените подизпълнители, липса на дати в част от протоколите, липса на фактури или платежни документи за част от твърдените предходни доставки и липса на данни за собствен персонал на прекия доставчик.

За същия период жалбоподателят е ползвал данъчен кредит в размер на 9 297,96 лв. по две фактури от „СТРОИТЕЛНА КОМПАНИЯ БРАНДЕРА“ ЕООД: № [ЕГН]/17.06.2022 г. с данъчна основа 39 679,33 лв. и ДДС 7 935,87 лв. и № [ЕГН]/29.06.2022 г. с данъчна основа 6 810,47 лв. и ДДС 1 362,09 лв. Фактурите са включени в дневника за продажби на доставчика, но при насрещната проверка не са представени изисканите документи. По преписката са приобщени договори, актове образец 19, приемо-предавателни протоколи и счетоводни регистри, в които се твърди използване на „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД като подизпълнител. За прекия доставчик не са установени действащи трудови договори или данни по чл. 73 ЗДДФЛ за процесния период.

По 75 фактури, издадени от „СК БРАНДЕРА“ ЕООД през м. 08.2022 г. и от м. 10.2022 г. до м. 03.2023 г., жалбоподателят е приспаднал ДДС в общ размер на 232 167,32 лв. Фактурите са за множество строително-монтажни и ремонтни работи в помещения, стопанисвани от С. университет, като по представените от жалбоподателя таблици съответните работи са последващо фактурирани към „ЕЛЕКТРОЛУКС ТАБАКОВ И СИНОВЕ“ ООД и Д. „РЕСТСТРОИТЕЛ“.

Искането до „СК БРАНДЕРА“ ЕООД е връчено по чл. 32 ДОПК, но при насрещната проверка не са представени документи. Според данните, използвани в ревизията, спорните фактури не са били включени в дневниците за продажби на доставчика, който е подавал нулеви справки-декларации; за процесния период не са установени действащи трудови договори, подадени справки по чл. 73 ЗДДФЛ, покупки на строителни материали или услуги, транспортни средства и други активи. Представените впоследствие документи сочат „ТЕХНОМАКС БГ“ ЕООД като подизпълнител.

В хода на административното обжалване жалбоподателят е представил допълнителни доказателства под опис, включително договори, актове образец 19, приемо-предавателни протоколи и писмени обяснения, които са обсъдени от решаващия орган. С Решение № 714/27.05.2024 г. директорът на Дирекция ОДОП С. е приел, че не е доказано действителното изпълнение на спорните преки доставки, като е потвърдил РА за процесните пред настоящия съд периоди. Решаващият орган изрично е приел, че чл. 70, ал. 5 ЗДДС е неправилно посочен от ревизиращия екип, но е потвърдил отказа поради липса на материалноправните предпоставки по чл. 68 и чл. 69 ЗДДС във връзка с чл. 9 и чл. 25 ЗДДС.

В потвърдителната част на диспозитива на Решение № 714/27.05.2024 г. са посочени имена на издатели на РА, различни от съдържащите се в самия акт и възпроизведени в останалата част на решението. РА е индивидуализиран с номер, дата, адресат, вид задължение и данъчни периоди.

В съдебното производство са приети административната преписка и допълнително представените

писмени доказателства. Производството е било спряно до постановяване на тълкувателно решение по тълкувателно дело № 2/2024 г. на ВАС и е възобновено след постановяване на Тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на ВАС.

В открито съдебно заседание на 06.10.2025 г. ответникът е оспорил авторството на подписите на Й. В. В. – управител на „СТРОИТЕЛНА КОМПАНИЯ БРАНДЕРА“ ЕООД, А. В. С. – управител на „СК БРАНДЕРА“ ЕООД, и Н. А. Г. – управител на „АНАДОРА“ ЕООД, положени върху 238 частни документа, описани в молбата на ответника на л. 177–180 от делото и уточнени с молба от 20.11.2025 г. Документите включват договори за строителство, приемо-предавателни протоколи и протоколи – актове образец 19.

С Определение № 35262/27.10.2025 г. съдът е открил производство по чл. 193 ГПК във връзка с § 2 ДР на ДОПК и е указал на жалбоподателя, че носи тежестта да установи автентичността на документите съгласно чл. 193, ал. 3, изр. второ ГПК. Жалбоподателят е представил оригинали на документите и е поискал съдебно-графологична експертиза. С Определение № 2808/22.01.2026 г. такава експертиза е допусната. С молба от 12.02.2026 г. жалбоподателят е оттеглил искането си за експертизата, като изрично е заявил, че продължава да се ползва от оспорените документи. С Определение № 5714/12.02.2026 г. експертизата е заличена.

Със същата молба жалбоподателят е оттеглил и искането си за съдебно-техническа експертиза. Поради това по делото не е извършено техническо изследване на обектите, на видовете и количествата СМР и на възможността работите по входящите и последващите доставки да бъдат независимо съпоставени чрез измерване, строителни книжа или други технически данни.

По делото е прието заключение на съдебно-счетоводна експертиза, изготвено от вещото лице Г. А..

Експертизата установява, че процесните фактури са осчетоводени при „СТРОИТЕЛ“ ЕООД по дебита на сметки 601 „Разходи за материали“ или 602 „Разходи за външни услуги“ и 453/1 „Начислен данък за покупките“, срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици“. В счетоводството на жалбоподателя са отразени банкови плащания към доставчиците, а в представените регистри на доставчиците – приходи, начислен ДДС и постъпления по фактурите. Вещото лице уточнява, че при повечето банкови преводи са плащани общо суми по повече от една фактура и не винаги в платежното основание са посочени конкретни номера; разпределянето по отделни фактури следва от аналитичните счетоводни записвания на жалбоподателя. Вещото лице е приело, че фактурите, заедно с договорите, актовете образец 19 и приемо-предавателните протоколи, създават документална обосноваост от счетоводна гледна точка и са годно основание за счетоводни записвания. Съпоставяйки данните в актовете образец 19 към входящите фактури с актовете към фактурите, издадени от „СТРОИТЕЛ“ ЕООД на „ЕЛЕКТРОЛУКС ТАБАКОВ И СИНОВЕ“ ООД и Д. „РЕСТСТРОИТЕЛ“, експертът е установил съвпадение на обектите, видовете и количествата работи, при по-висока стойност на последващите доставки. Установено е счетоводно отразяване и плащане и на последващите фактури. По допълнителните задачи експертизата установява, че през относимите периоди за нито един от трите доставчика няма данни в информационната система на НАП за действащи трудови договори, нито данни по чл. 73 ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Вещото лице възпроизвежда съдържащите се в преписката обяснения и счетоводни регистри, според които „АНАДОРА“ ЕООД и „СТРОИТЕЛНА КОМПАНИЯ БРАНДЕРА“ ЕООД са използвали „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, а „СК БРАНДЕРА“ ЕООД – „ТЕХНОМАКС БГ“ ЕООД. Не е извършвана проверка на фактическото изпълнение от тези лица, на конкретните работници, вложени материали, техника, транспорт или разходи по всеки обект.

След депозирането на заключението жалбоподателят е представил с молба-уточнение от 03.09.2026 г. заверени копия на документи, които по собственото му изявление не са се съдържали по делото и са били допълнително изискани от вещото лице за нуждите на експертизата. Сред тях са счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите и оборотна ведомост на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД за 2023 г.; фактура № [ЕГН]/29.06.2022 г. от „СТРОИТЕЛНА КОМПАНИЯ БРАНДЕРА“ ЕООД със съпътстващите я договор, акт образец 19 и приемо-предавателен протокол; договорите с последващите получатели, както и значителен брой фактури, актове образец 19 и приемо-предавателни протоколи по последващите доставки на жалбоподателя. Документите са приети в съдебното заседание на 14.09.2026 г. преди изслушването на вещото лице, без възражение от страните.

В хода на работата вещото лице е получило и допълнителни счетоводни данни по електронна поща от адреси, представени като принадлежащи на доставчиците. От приетите в последното съдебно заседание разпечатки от информационната система на НАП се установява, че декларираните пред приходната администрация електронни адреси на доставчиците се различават от адресите, от които са изпращани данни на вещото лице. Липсва квалифициран електронен подпис или друг надежден белег, който да установява автора на електронните съобщения. Самото заключение обаче уточнява, че получените по този начин регистри на доставчиците не се различават по съдържание от регистрите, приложени по делото към описите от тяхно име.

При така установеното от фактическа страна съдът обосновава следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Тази проверка обхваща всички основания по чл. 146 АПК – компетентност, установена форма, спазване на административнопроизводствените правила, съответствие с материалния закон и с целта на закона.

РА е издаден от материално и териториално компетентни органи. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. О. Й. Г. е определен да възлага ревизии по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, а М. А. Б. е определена за ръководител на ревизията със ЗВР. Обстоятелството, че те са служители на ТД на НАП В., не води до липса на компетентност. С Тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. по тълкувателно дело № 2/2024 г. ОСС на Първа и Втора колегия на ВАС прие, че не е нищожен РА, издаден след ревизия, възложена от орган по приходите от една териториална дирекция, когато той е определен по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната териториална дирекция въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Именно тази хипотеза е осъществена по делото.

Спазени са изискванията за писмена форма и съдържание на ЗВР, РД и РА по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 О.. Актовете са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи, доказателства за които са приложени по преписката, и са връчени на ревизираното лице. РА съдържа фактически и правни основания, а РД е негова неразделна част по чл. 120, ал. 2 ДОПК. Не е налице нарушение на формата, което да препятства разбирането на волята на органите или защитата на адресата.

Различните имена на издателите на РА, изписани единствено в потвърдителната част на диспозитива на Решение № 714/27.05.2024 г., представляват очевидна техническа грешка. Ревизионният акт е индивидуализиран еднозначно с номер, дата, адресат, вид задължение и

данъчни периоди, а действителните му издатели са правилно посочени в останалата част на решението. Грешката не изменя волята на решаващия орган, не създава неяснота относно предмета на административното и съдебното обжалване и не съставлява порок във формата на РА. Не се установяват съществени нарушения на административнопроизводствените правила. На жалбоподателя са връчени три искания за документи и обяснения, извършени са насрещни проверки, изискана е информация от трети лица и са приобщени доказателства от друго производство. Ревизираното лице е било уведомено за констатациите с редовно връчен РД и е разполагало с възможността по чл. 117, ал. 5 ДОПК да представи възражение и нови доказателства, която не е използвало в този срок. Допълнително представените при административното обжалване доказателства са обсъдени в решението на директора на Дирекция ОДОП. Обстоятелството, че органите са достигнали до неблагоприятен за жалбоподателя доказателствен извод, не съставлява само по себе си нарушение на принципите по чл. 3 и чл. 5 ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква при кумулативното осъществяване на материалните и формалните предпоставки по чл. 68, ал. 1 и ал. 2, чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 71, т. 1 ЗДДС, тълкувани в съответствие с чл. 167, чл. 168, б. „а“, чл. 178, б. „а“ и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО. Необходимо е данъчнозадълженото лице да притежава редовен данъчен документ и стоките или услугите действително да са му доставени от друго данъчнозадължено лице и да се използват за негови облагаеми сделки. При услуга данъчното събитие настъпва, когато услугата е извършена – чл. 25, ал. 2 във връзка с чл. 9 ЗДДС.

В тежест на лицето, което претендира право на приспадане, е да установи фактите, от които това право произтича. Това следва както от общото правило на чл. 154, ал. 1 ГПК, приложимо по § 2 ДР на ДОПК, така и от практиката на СЕС – решение от 18.07.2013 г. по дело C-78/12, Е.-К, т. 37, и решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, В., т. 32 и 33. Доказването не е ограничено до определен вид документи, но трябва от съвкупната им преценка да следва, че конкретните фактурирани услуги действително са получени.

Същевременно съдът споделя принципно възражението на жалбоподателя, че липсата на собствен персонал, техника или материални активи у доставчика не е самостоятелно материалноправно основание за отказ. Доставчикът може да организира изпълнението чрез подизпълнители или други лица, а получателят поначало не може да бъде задължаван да проверява дали издателят на фактурата е подал данъчни декларации, внесъл е данъка или разполага със собствени работници. В този смисъл са решенията на СЕС по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Mahagében и Dávid, по дело C-324/11, Gábor Tóth, по дело C-18/13, M. Pen, и определението по дело C-610/19, Vikingo Fővállalkozó.

Посочената практика не освобождава получателя от доказване на самото наличие на доставка. Когато материалните предпоставки са установени обаче, отказ поради измама е допустим само ако приходната администрация докаже въз основа на обективни данни, че получателят е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама. Ето защо съдът следва първо да прецени цялата доказателствена съвкупност относно извършването и получаването на спорните услуги, а след това – ако този факт е установен – дали са доказани обективни данни за знание или дължимо знание за измама.

В случая реалното получаване на услугите не се извежда само от фактурите. За всяка група доставки са налице договори, приемо-предавателни протоколи и протоколи – актове образец 19, които индивидуализират обекта, вида и количеството на СМР/С. и стойността на приетото изпълнение. Към тях се прибавят банковите плащания към доставчиците, счетоводното

отразяване на покупките при жалбоподателя, счетоводните регистри и обясненията, съставени от името на доставчиците, както и документите за използвани подизпълнители. Тези доказателства са взаимно свързани и не съдържат противоречие по основните белези на преките доставки.

Особено доказателствено значение има установената от съдебно-счетоводната експертиза последваща реализация. Вещото лице е съпоставило поотделно данните във фактурите и актовете образец 19 по входящите доставки с фактурите и актовете, издадени от „СТРОИТЕЛ“ ЕООД на „ЕЛЕКТРОЛУКС ТАБАКОВ И СИНОВЕ“ ООД и Д. „РЕСТСТРОИТЕЛ“, включително с документите, представени с олбата от 03.09.2026 г. Установена е идентичност на обектите, видовете и количествата строителни работи и по-висока стойност на последващите доставки. Последващите фактури са осчетоводени и платени. Това не е само формално счетоводно съвпадение, а проследима връзка между конкретно приети входящи работи и конкретно предадени на възложителите работи, от които жалбоподателят е реализирал облагаем оборот.

Заклучението е обосновано, подробно и не е опровергано с други специални знания. Съдът го кредитира относно извършените счетоводни проверки, движението по банковите сметки, двустранните счетоводни записвания, съпоставката на първичните документи и връзката с последващите доставки. Правната квалификация дали е възникнало право на приспадане остава изцяло на съда. Експертизата се използва не като заместител на правната преценка, а за установяване на фактическите и счетоводните връзки, за които са необходими специални знания.

Обстоятелството, че при част от банковите преводи в платежното основание не са изписани номерата на всички погасявани фактури, не опровергава плащането. Преводите са към съответните доставчици, а разпределението им е проследено в аналитичните партии по сметка 401 „Доставчици“. Ответникът не е посочил конкретно несъответствие между общия размер на преводите, счетоводните салда и стойността на процесните фактури. Плащанията не доказват сами по себе си изпълнението, но в съвкупност с приемателните документи, двустранните счетоводни следи и последващите доставки го подкрепят съществено.

Неоснователно е искането на ответника 238-те частни документа да бъдат изключени само защото жалбоподателят е оттеглил искането си за съдебно-графологична експертиза. Оспорването е насочено срещу авторството на подписите, положени от името на управителите. Тежестта по чл. 193, ал. 3, изр. второ ГПК действително е на жалбоподателя, но законът не установява графологичната експертиза като единствен способ за проверка. Тази тежест е изпълнена чрез съвкупността от представените оригинали, идентичните документи и счетоводни регистри, постъпили по административната преписка под описи от името на доставчиците, банковите плащания и последващото им счетоводно отразяване. Тези обстоятелства установяват произхода и приемането на документираните търговски действия независимо от това дали всеки подпис е положен лично от вписания управител.

В тази връзка е приложим чл. 301 ТЗ. Когато лице действа от името на търговец без представителна власт, търговецът се смята за потвърдил действията, ако не им се противопостави веднага след узнаването. По делото не е доказано противопоставяне от нито един доставчик срещу сключването или изпълнението на договорите, издаването на фактурите, приемането на цената или отразяването на стопанските операции. Напротив, в преписката се съдържа опис с вх. № 04-53-06-460/20.06.2023 г. на представени от „АНАДОРА“ ЕООД документи и писмени обяснения, включително процесните фактури и съпътстващите ги договори, актове образец 19 и приемо-предавателни протоколи. Налице са и описи, обяснения и счетоводни регистри, съставени от името на „СТРОИТЕЛНА КОМПАНИЯ БРАНДЕРА“ ЕООД и „СК БРАНДЕРА“ ЕООД, данни за получените по банков път суми и счетоводно признаване на отношенията. Това последващо поведение изразява приемане на сделките и резултата им и изключва тезата, че документите са

чужди на търговците само защото не е установено дали подписите са положени лично от вписаните управители.

Чл. 301 ТЗ не отменя правилата на чл. 193 и чл. 194 ГПК, а определя материалноправните последици на установеното търговско поведение. Следва да се разграничат авторството на конкретния подпис и обвързването на търговеца от документираното действие. Дори подписът да е положен от лице без представителна власт, действието обвързва търговеца, ако след узнаването той не се е противопоставил веднага. След като доставчиците са отразили сделките в счетоводството си, получили са цената, представили са документи за тях пред приходната администрация и не са се противопоставили на изпълнението, действията са потвърдени. Не е установено положително, че документите са неистински, а съдържанието им се подкрепя от независимата банкова, счетоводна и последваща документална следа. Поради това не са налице основанията по чл. 194, ал. 2 ГПК за изключването им; те следва да бъдат обсъдени в съвкупност с останалите доказателства.

Този извод съответства и на Решение № 6271/11.06.2025 г. по адм. дело № 4848/2025 г. на ВАС, VIII отделение. Решението не формира сила на пресъдено нещо за настоящите данъчни периоди, но е постановено по спор на същия жалбоподател за сходни СМР/С. и част от същите доставчици. ВАС изрично е приел за неоснователно оплакването за липса на графологична експертиза, тъй като страните по търговските сделки не са оспорили резултата по тях, и е потвърдил приложението на чл. 301 ТЗ. По настоящото дело не е установено различно поведение на доставчиците, което да обоснове друг извод.

Представените от ответника справки за различие между декларираните пред НАП електронни адреси на доставчиците и адресите, от които са изпратени допълнителни материали на вещото лице, не променят тази преценка. Различието е основание допълнително получените електронни съобщения да се преценят с повишено внимание и без самостоятелна удостоверителна сила за техния автор. Решаващите изводи на съда обаче не почиват на тези съобщения, а на доказателствата в административната и съдебната преписка, на банковите и счетоводните данни и на съпоставката на входящите с последващите доставки. Следователно възражението не опровергава доказателствената съвкупност.

Липсата на съдебно-техническа експертиза също не води до недоказаност на доставките. Съществуването и приемането на крайния строителен резултат от възложителите не се оспорва, а видовете и количествата работи са индивидуализирани в актовете образец 19 и са съпоставени от счетоводния експерт по конкретни обекти и фактури. Техническа експертиза, извършена години след приключване на работите, не би могла сама по себе си да установи кои лица фактически са работили на обектите. При наличната непротиворечива документална, банкова и счетоводна следа отсъствието ѝ не заличава доказаната връзка между преките и последващите доставки.

Не може да се приеме и тезата, че работите вероятно са извършени от собствените 82 работници на жалбоподателя. Това е предположение, което не се подкрепя от присъствени форми, ведомости, разпределение на труд или други данни, отнасящи собствения персонал към конкретните процесни работи. Наличието на собствен кадрови ресурс не изключва икономическата необходимост от възлагане на допълнителни работи на подизпълнители, особено при множество обекти и значителен обем дейности. Доказателствената съвкупност отнася спорните работи към трите преки доставчика; администрацията не е установила конкретен алтернативен начин на изпълнение, който да я опровергае.

Констатациите, че доставчиците не са имали деклариран собствен персонал, транспортни средства и техника, не са достатъчни за отказ. Доставките са на строителни услуги, чието изпълнение може да бъде организирано чрез други търговци. По делото са посочени именно

такива отношения – с „ВЕЙПИНГ ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД и „ТЕХНОМАКС БГ“ ЕООД. Получателят не е длъжен да доказва самоличността на всяко физическо лице, работило на обекта, нито да контролира начина, по който доставчикът изпълнява данъчните, осигурителните и отчетните си задължения. Липсата на собствен ресурс и нарушенията на предходни доставчици могат да бъдат косвени индиции, но не оборват установеното конкретно изпълнение и не могат да бъдат превърнати в допълнителни материални условия за правото на приспадане.

Съображенията относно условията на обществената поръчка и допустимостта на използваните подизпълнители също не обосновават отказа. Евентуално нарушение на договорни или възлагателни правила се установява по съответния ред и не означава само по себе си, че за целите на ДДС фактически извършена и възмездно получена услуга не съществува. По делото няма акт на компетентен орган, нито други доказателства, че крайният възложител е отрекъл изпълнението или че приемателните документи по последващите доставки не съответстват на действително извършени работи.

След като жалбоподателят е установил материалните предпоставки за правото на приспадане, отказ би бил допустим при доказана измама или злоупотреба и знание или дължимо знание на получателя. Такива обективни данни не са установени. Неоткриването на доставчик на адреса му, неподдаването на декларации, невнасянето на публични задължения, deregистрацията и нарушенията на предходни доставчици характеризират поведението на трети лица. Те не доказват, че „СТРОИТЕЛ“ ЕООД е участвало в измама или е пренебрегнало конкретни обстоятелства, които са налагали извод за такава. При това положение отказът прехвърля върху получателя неблагоприятните последици от нарушенията на доставчиците в противоречие с принципа на данъчен неутралитет и практиката на СЕС.

Неправилното позоваване в РА на чл. 70, ал. 5 ЗДДС е констатирано и от решаващия орган. Коригирането на правната квалификация при административното обжалване не пречи съдебния контрол, но не може да запази крайния резултат, след като по делото са доказани действително получени облагаеми услуги по чл. 9 и настъпили данъчни събития по чл. 25, ал. 2 ЗДДС, налице са данъчни документи по чл. 71, т. 1 ЗДДС и услугите са използвани за последващи облагаеми доставки. Следователно са изпълнени предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

По изложените съображения РА е издаден от компетентни органи, в предвидената форма и без съществени нарушения на административнопроизводствените правила. В оспорената част актът обаче противоречи на материалния закон – отменително основание по чл. 146, т. 4 АПК, поради което жалбата следва да бъде уважена и РА да бъде отменен в частта, потвърдена с Решение № 714/27.05.2024 г.

Независимо от изхода на спора е приложима специалната разпоредба на чл. 161, ал. 3 ДОПК. Представянето на доказателства за първи път пред съда не ги прави недопустими и те подлежат на съвкупна преценка – в този смисъл е и Решение № 7242/29.06.2026 г. по адм. дело № 5167/2026 г. на ВАС, I отделение. Когато обаче страната е могла да ги представи в административното производство и те са повлияли върху изхода на спора, законът възлага върху нея всички разноси независимо от крайния резултат. Изискването за връзка между новите доказателства и решението е изрично проведено и в Решение № 4163/05.04.2024 г. по адм. дело № 9815/2020 г. на ВАС, VIII отделение.

В случая тази връзка е налице. Документите, представени с молбата от 03.09.2026 г. след депозирането на заключението, произхождат преимуществено от счетоводството и търговската документация на жалбоподателя и са били в негово държане, поради което са могли да бъдат представени още при ревизията или административното обжалване. Именно въз основа на

договорите с последващите получатели и на издадените от „СТРОИТЕЛ“ ЕООД фактури, актове образец 19 и приемо-предавателни протоколи вещото лице е извършило пълната съпоставка между входящите и последващите доставки. Съдът придава на тази проследима последваща реализация особено доказателствено значение при извода за действителното получаване на спорните услуги. Следователно новопредставените доказателства са повлияли пряко върху решаването на делото. Изключенията по чл. 155, ал. 3 и ал. 4 ДОПК не са приложими към оспорената част на РА, която е потвърдена от решаващия орган. Отмененият и върнат за нова ревизия период м. 07.2022 г. е извън предмета на настоящото производство.

Поради приложението на чл. 161, ал. 3 ДОПК жалбоподателят понася направените от него разноски и няма право на възстановяването им от ответника.

Ответникът е поискал своевременно юрисконсултско възнаграждение. Съгласно чл. 161, ал. 1 ДОПК размерът му не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ. По чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ за административно дело с материален интерес възнаграждението е от 130 до 450 лв. Като съобрази материалния интерес, обема на преписката, броя на спорните доставки, проведеното производство по чл. 193 ГПК и съдебно-счетоводната експертиза, съдът определя максималния размер от 230,08 евро.

Водим от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 и ал. 3 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 17-и състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221723002050-091-001/28.11.2023 г., издаден от О. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и М. А. Б. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 714/27.05.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с която на „СТРОИТЕЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди м. 06.2022 г., м. 08.2022 г. и от м. 10.2022 г. до м. 03.2023 г. са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на 275 522,92 лв., от които главница в размер на 248 556,91 лв. и лихви в размер на 26 966,01 лв.

ОСЪЖДА „СТРОИТЕЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], район „В.“, [жк], [улица], [жилищен адрес] да заплати на Националната агенция за приходите, [населено място], [улица], разноски по делото в размер на 230,08 евро (двеста и тридесет евро и осем евроцента).

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението му на страните.

Решението да се съобщи по реда на чл. 137 АПК във връзка с § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: