

РЕШЕНИЕ

№ 17594

гр. София, 09.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 09.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **8426** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е във връзка с Решение № 8283 от 30.04.2025 г., постановено от Върховния административен съд по адм.дело № 5266/2025 г., с което е отменено Решение № 7035 от 28.02.2025 г. на Административен съд-София град по адм.дело № 8792/2025 г., и делото е върнато за ново разглеждане жалбата на "Електрик-Ц" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221423006136-091-001/16.05.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1054/01.08.2024 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, в частта, с която на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 7 541,52 лв. за м.май и м.юни 2023 г., ведно с лихви в общ размер 897,70 лв., поради отказано право на приспадане на данъчен кредит по 6 фактури, издадени от "Ви Ай Ай 23" ЕООД.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на акта, като твърди, че констатациите на органите по приходите са необосновани. Оспорва извода на ревизията, че по фактурите не са извършени действителни доставки на стоки. Намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Счита, че не е направен задълбочен анализ на доказателствата и неправилно е възприета липса на реално извършени доставки. Според него представените доказателства безспорно установяват реалността на извършените доставки, по които му е отказан данъчният кредит. Позовава се на практиката на ВАС и СЕС по данъчни дела. Подробни съображения излага в депозираната жалба, като претендира отмяната на РА и присъждане на разноски. В с.з. жалбоподателят не изпраща

представител и не изразява становище по оспорването.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, в с.з. не изпраща представител, но чрез юк.Т. е представил писмени становища (л.26, л.41), в които оспорва жалбата и моли Съда да я отхвърли. Намира обжалвания акт за законосъобразен, претендира юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 06.08.2024 г. по електронен път (л.29). Жалбата е подадена на 14.08.2024 г. чрез куриерска служба Е. (л.23), в рамките на законоустановения срок, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221423006136-020-001/19.10.2023 г., издадена от С. Т. К. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.февруари до м.септември 2023 г. ЗВР е връчена по електронен път на 30.10.2023 г., като е определено ревизията да приключи до 3 месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Ю. С. Т.-С. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Р. К. Докторова – ст.инспектор по приходите. Заповедта е изменена със ЗИЗВР № Р-22221423006136-020-002/29.01.2024 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 01.03.2024 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.30).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221423006136-092-001/13.03.2024 г., връчен на 29.10.2019 г. по електронен път. Срещу констатациите на същия ревизираното лице не е подало възражение.

Обжалваният РА № Р-22221423006136-091-001/16.05.2024 г. е издаден от С. Т. К. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА е връчен на 27.05.2024 г.

При ревизията е установено, че дейността на дружеството за ревизирания период е била изградена на електроинсталации.

В частта, относима към настоящото съдебно оспорване, е отказано правото на данъчен кредит в размер на 7 541,52 лв. по следните фактури с предмет кабел СВТ 3x16мм², издадени от "Ви Ай Ай 23" ЕООД:

№ 0...21/23.05.2023 г., № 1...26/24.05.2023 г., № 1...32/26.05.2023 г., № 1...36/20.06.2023 г., № 1...69/22.06.2023 г. и № 1...72/31.07.2023 г. (л.324-329 от адм.дело № 8792/2025 г.).

На доставчика е извършена насрещна проверка, при която от него са изискани документи и обяснения. Искането е надлежно връчено по реда на чл.32 ДОПК, като в отговор не са представени документи и обяснения във връзка със спорните доставки.

След проверка в информационната система на НАП органите по приходите са установили, че доставчикът е отразил издадените през м.май 2023 г. фактури в дневника си за продажбите за същия месец, а за тези, издадени през м.юни 2023 г. са включени в дневника за продажбите с различни стойности и като издадени на други лица. Установено е, че доставчикът е декларирал произход на стоките от ВОП, но посочените от него гръцки и румънски доставчици не са

отразили ВОД към "Ви Ай Ай 23" ЕООД. Установено е, че за ревизирия период доставчикът е имал 4 лица, назначени на трудов договор - един търговски представител и трима на длъжност "шофьор тежкотоварен автомобил".

В хода на ревизията жалбоподателят е представил фактурите, придружени с фискални бонове.

С жалбата, подадена по административен ред, жалбоподателят е представил 4 стокови разписки, които съответстват на четири от шестте спорни фактури, а именно: № 0...21/23.05.2023 г., № 1...26/24.05.2023 г., № 1...32/26.05.2023 г. и № 1...36/20.06.2023 г., както и заповед на управителя на ревизираното лице, с която е разпоредено доставените стоки и материали за дейността да се превозват с лично МПС.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1054/01.08.2024 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП актът е потвърден.

При първото разглеждане на делото в АССГ е изслушана съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице М. Г., която е дала заключение по следните задачи, поставени от Съда:

1. Доставчиците разполагали ли са с доказателства къде са съхранявани доставките, с какъв транспорт е извършен превоза, документи за собственост на стопански обекти или договори за наем на складови помещения, включително и за платен наем, транспортни и счетоводни документи, пътни листове, товарителници и копия на фактури, договори удостоверяващи предмета на доставките, фактури от подизпълнители, приемо-предавателни протоколи, наличие на материали, необходими за извършване на услугите и за изработка на детайлите.
2. Фактурите включени ли са в Дневника за продажби и в Справките декларации за съответните периоди, както от страна на доставчиците, така и от страна на жалбоподателя.
3. ДДС по процесните фактури начислен ли е по смисъла на ЗДДС.
4. Разполагат ли с документи /доставчиците и жалбоподателя/, удостоверяващи разплащанията между контрагентите, както и отразяването им в счетоводството на фирмата си, в това число и протоколи за извършени доставки.
5. Имат ли хронология на сметки 411, 453/2, гр.30 и гр.70, оборотни ведомости за периодите, описани в ревизионния акт, справки, документи и извлечения от счетоводните регистри относно кадровата обезпеченост - ведомости за заплати, хронология на сметка 421, трудови, граждански договори.
6. Разполагат ли с извлечение на сметка 453/2, гр. 30 за доставка и изписване на стоките и материалите, гр.20, 50 и 70 за съответните периоди /доставчиците и жалбоподателят/.
7. Разполагат ли с аналитична справка за налични ДМА и какви са стоковите потоци за процесните периоди /доставчикът и жалбоподателят/.
8. Къде са доставени услугите, предмет на фактурите, за чия сметка са разходите за материали, къде, кога и на кое лице са предадени материалите за заготовки и за термообработка на детайли и изобщо за извършване на услугите.
9. Има ли превъзлагане на доставките от доставчиците и на кого; подизпълнителите разполагат ли доказателства за материална, техническа и кадрова обезпеченост; как счетоводно е отразено изпълнението при доставчиците и подизпълнителите.
10. Доставчиците разполагат ли с доказателства за възникнали договорни отношения е жалбоподателя - какво и как е възложено, как е предадено, от къде е прието и къде е извършено.
11. Жалбоподателят какви стопански операции е взел в счетоводството си, налице ли е плащане по фактурите и как е осчетоводено то от жалбоподателя и реализирал ли е впоследствие доставените услуги.
12. Доставчиците разполагали ли са с необходимата техника, машини, съоръжения и оборудване,

персонал за да осъществят доставките.

Съдът ще коментира при излагане на правните си изводи експертното заключение в частта, относима към настоящото оспорване.

При настоящото разглеждане на делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза, по който вещото лице следваше да даде отговор по следните задачи:

1. за документиране на спорните доставки има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки или др.подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя и при доставчика;

2. отчетел ли е доставчикът приходи по спорните фактури;

3. има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати;

4. доставчикът разполагал ли е с наети работници/служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомявания до НОИ.

5. доставчикът разполагал ли е с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи.

6. да установи стоковите потоци на процесните стоки, като за целта следва да се установи:

а/ началните наличности на жалбоподателя в началото на ревизирия период по счетоводни данни и инвентаризации;

б/ наличностите по видове при прекия доставчик достатъчни ли са били за осъществяване на доставките от тях към жалбоподателя;

в/ възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи, касаещи предаването на стоките.

г/ всички доставчици, от които жалбоподателят се е снабдявал със стоки от вида на процесните.

7. имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт на стоките, предмет на доставката – при жалбоподателя и при доставчиците; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.

8. имат ли връзка получените доставки с извършваната от жалбоподателя икономическа дейност през ревизирия период.

9. редовно ли са водени счетоводствата, водени от доставчика и от жалбоподателя.

Съдът определи депозит от 1200 лв., вносим от жалбоподателя. Депозитът не беше внесен от жалбоподателя, поради което Съдът прецени процесуалното му поведение като нежелание да се изслуша допуснатата експертиза. Това наложи нейното заличаване с протоколно определение от 09.04.2026 г.

В хода на съдебното производство са представени следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя при първото разглеждане на делото в АССГ: спорните фактури (л.315 от адм.дело № 8792/2025 г.).

Представени от ответника при първото разглеждане на делото в АССГ: доказателства за компетентността на органите по приходите (л.297 от адм.дело № 8792/2025 г.).

Представени от ответника при настоящото разглеждане на делото: справка за размера на съответни лихви по установени допълнителни задължения за ДДС по 6-те спорни фактури, издадени от "Ви Ай Ай 23" ЕООД; справка за служебните ел.адреси, използвани по време на ревизионното производство от органите по приходите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА; доказателства за компетентността на органите по приходите (л.26).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги "Информационно обслужване" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите С. Т. К., Ю. С. Т.-С. и Р.

К. Докторова-П. (л.16).

При така установеното от фактическа страна Съдът достигна до следните правни изводи: Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанията, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на първото ревизионно производство, както и повторното такова. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за ревизираната 2023 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална 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. От представените по делото заповеди: № РД-01-849/31.10.2022г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че ЗВР и последващите ЗИЗВР по ревизията са издадени от компетентен орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) 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.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено

електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именното като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. 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. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Информационно обслужване" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е

доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информацията относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификата с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.stampit.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.stampit.org/bg>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Информационно обслужване" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

По приложението на материалния закон:

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл.70 от закона, които да препятстват упражняването на спорното право.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките на транспортни услуги. Правният спор по делото се свежда до това дали са действително извършени доставки по процесните фактури и дали доставчикът е бил добросъвестен. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който в случая се изразява в доказване фактическото извършване на услугите.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които, всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

Съдът намира, че тази част на спора жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказа

претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки. В конкретния случай не може да се приеме за безспорно установено, че ревизираното лице е получател на извършени услуги, за което не е установено да са платени парични престации от него. С оглед на това се налага изводът, че размяната на насрещните престации е без основание.

Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизираният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 от закона и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика по спорните фактури.

За разрешаване на спора Съдът следва да съобрази последиците от доказването или недоказването. Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото и по аргумент от нормата на чл.171, ал.4 от АПК тя е приложима когато на страната, носеща тежестта на доказване, са дадени указание че за факта не сочи доказателства. С разпоредителното заседание от [24.09.2025](#) г. Съдът указва на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително реалното осъществяване на доставките, по които ревизията му е отказала правото на данъчен кредит. В тази връзка Съдът указва на жалбоподателя, че негова е доказателствената тежест да установи прехвърлянето на собствеността върху стоките.

За да откаже претендираното от жалбоподателя право на данъчен кредит по спорните фактури, органите по приходите са приели, че няма доказателства, които да установяват реална сделка по тях. В съдебното производство жалбоподателят също не доказва, че доставки по разглежданите фактури реално са извършени. При липсата на убедителни доказателства в този смисъл Съдът не приема за доказано извършването на доставките. Нито в ревизионното, нито в хода на съдебното производство са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение относно реалността на процесните доставки.

При разпределение на доказателствената тежест между страните решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно фактите, обуславящи тази последица, съответната страна носи доказателствената тежест. Основно място тук има нормата на чл.154, ал.1 ГПК, съгласно която всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципът за дирене на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението на Съда да реши делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят последиците, които съответната материалноправна норма свързва с неговото проявление.

В спора преценката за реалност е концентрирана изцяло по отношение на преките доставки, поради което

Съдът намира, че не следва да се занимава с предходните доставки и с произхода на стоките, в светлината на съдебната практика на Съда на ЕС, изразена в решения С-80/11 и С-142/11.

Съдът съобрази, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24, ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В този смисъл от съществено значение е наличието или липсата на съпътстващи документи към фактурите.

Към част от фактурите, издадени от "Ви Ай Ай 32" ЕООД са представени стокови разписки, за които жалбоподателят настоява, че доказват прехвърлянето на собствеността. Същите обаче сами по себе си не са в състояние да докажат действителността на доставките, тъй като Съдът е длъжен да разгледа всички доказателства в съвкупност и на база тях да направи извод за доказана реалност на доставките или напротив.

По делото жалбоподателят е представил четири стокови разписки (л.88, л.89, л.100 и л.101 от адм.дело № 8792/2025 г.). Те съдържат информация за количеството (метраж) на кабелите – 987,0000 м, 1 180,0000 м, 1 050,0000 м и 1 500,0000 м, но не е ясно в количествено отношение колко в ролки са били разположени, доколкото от общодостъпни в интернет източници се установява, че същите се предлагат на ролки от по 100 м, а в нито една от стоковите разписки метражът не е кратен на 100. Горното обстоятелство има значение и във връзка с установяване на транспортирането като показател за изследваната реалност на доставките, на което Съдът ще се спре по-долу.

В стоковите разписки липсва текст, описващ извършените действия по твърдяното приемо-предаване. По този начин те не са в състояние изобщо да удостоверят благоприятните за жалбоподателя обстоятелства, които той се домогва да установи с тях. Наред с това в разписките липсва и място, където се твърди да е извършено предаването на стоките. От тях не може да се приложи правилото на чл.200, ал.2 ЗЗД, според което плащането става едновременно с предаването на вещта и на мястото, където се извършва това предаване.

При реалното приемо-предаване на стоките доставчикът следва да издаде стокова разписка, а купувачът – складова разписка. Стоковата разписка е основание за доставчика да издаде фактура, тъй като той се е задължил да предаде стоката, а складовата разписка документира заскладяването на стоките при получателя, т.е. с нея се задължава материално-отговорното лице, получило стоките при купувача, което показва, че те реално са получени във фирмата и доставката не е фиктивна. В случая складови разписки не са представени. След като липсват доказателства за заскладяване на стоките, и счетоводни такива за заприхождаване на стоки, както и данни за склад, материално-отговорно лице, количество на стоките, мярка, цена на придобиване при получателя по спорните фактури.

Каза се по-горе, че жалбоподателят е представил четири стокови разписки, а спорните фактури са шест. При положение че броят на стоковите разписки не съответства на броя на издадените фактури, е видно, че за две от твърдяните доставки са издадени фактури, но не са издадени стокови разписки. Това са фактури: № 1...69/22.06.2023 г. и № 1...72/31.07.2023 г. За тези две фактури изобщо липсва предаване на стоките и съответно не е доказано прехвърляне на собствеността върху тях. Нещо повече: за тези фактури прави впечатление, че количеството на стоката (метражът) е измерен в точност до милиметрите - 540,49708 м за едната и 574,19591 м за другата. Макар и технически да бъде възможно да се направи такова измерване, търговската практика при продажба на кабели е да се остави толеранс на дължината. Това е видно от международния стандарт за производство на кабел IEC 60966-2-1:2003 от който става ясно, че такъв тип кабел има толеранс над 1% за кабели над 300 мм, каквито са и гореописаните. Измерването на кабел с такава точност е пропуснато и при другите доставки, които имат съпътстващи ги стокови разписки. С оглед на горепосоченото следва да се направи извод, че въпросните две фактури не са в състояние да докажат действителното прехвърляне на правото на собственост. Допълнителен аргумент е и недоказаната доставка на тези стоки, както и неотразяването на тези фактури, което е установено и в заключението на вещното лице по назначената от ССЕ при първото разглеждане на делото. В.л. не намира фактури №69 и №72 отразени в счетоводните книги.

Съставените стоковите разписки не са убедителни доказателства за изпълнение доставките, предвид откритите техни пороци. Не се установи да е налице обвързка между съпътстващите документи и издадените фактури. Това следваше да установи ССЕ, която Съдът допусна по настоящото дело, но

жалбоподателят се противопостави на нейното изслушване, поради което през призмата на чл.161 ГПК Съдът намира, че страната следва да понесе последиците от недоказването. Ето защо не следва да се приеме за доказано по делото, че посредством съставените стокови разписки е удостоверено прехвърлянето на собствеността върху стоките, а оттам – и настъпило данъчно събитие по фактурите.

Фактурите и стоките разписки не следва да се кредитират и на друго основание. Не е ясно какво счетоводно отражение са получили те при доставчика. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл.4, ал.1, т.4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход. В случая липсва положителен извод за тези съществени обстоятелства, включително при съобразяване на експертното заключение, изслушано по адм.дело № 8792/2025 г.

По делото не са налични и допълнително не са представени справки за установяване по счетоводен път на съответствие на доставените стоки със счетоводно заведените по вид и количество. По време на ревизионното производство не е представен стоков поток. Такъв не е представен и на в.л.

Съдът намира, че не е достатъчно да се установи, че лицето, издало фактурите, ги е отразило в дневника си за продажбите. Липсата на доказателства за осъществена стопанска операция не могат да бъдат заместени от счетоводното отразяване на фактурите като доказателство за съществуването на доставка.

В заключението на изслушаната ССЕ липсва констатация за редовност на воденото от доставчика счетоводство с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури. Това обстоятелство не позволява да се обоснове извод, че разглежданите стокови разписки имат за достоверни дата посочените в тях. Това е така, защото следваше да се установи дали въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговеца. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение по делото има съмнение дали въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка. Това относимо обстоятелство е останало недоказано от изслушаната ССЕ по адм.дело № 8792/2025 г. Стоковите разписки не са били предмет на изследване от вещото лице. Доставчикът "Ви Ай Ай 23" ЕООД не е намерен от вещото лице и не е извършена проверка на счетоводството му.

За да се направи преценка относно реалното предаване на спорните стоки и основанията за начисляване на ДДС, следва да бъде извършена проверка в счетоводството на доставчика относно движението и кореспонденцията по всички счетоводни сметки, които имат значение за начисляване на данъка и отразяване на осъществените стопански операции по тях. За да се установи редовното и правилно водене на счетоводна сметка 453/2-Начислен ДДС за продажбите, тази сметка следва да се провери и изследва във връзка с кореспондиращите счетоводни сметки. Така, следва да се извърши проверка на отразяването по дебитата на сметка 411-Клиенти - на общата стойност на доставката, съответно по кредита на сметка 453/2-Начислен ДДС за продажбите на размера на начисления данък, както и на отразяванията по кредита на приходните сметки от група 70 в случая 702-Приходи от продажба на стоки - на стойността на данъчната основа на доставката. Също така следва да се извърши проверка и съпоставка на кореспонденциите на сметка 453/2 със сметки 453/8-Начислен ДДС за възстановяване, респ. 453/9-Начислен ДДС за внасяне, а от друга страна кореспонденциите на сметка 411 със сметка от група 50 относно разплащането по

доставките. И най-вече, за да се установи правилността и редовността на съответните счетоводни записвания, следва да се извърши съпоставка на отразяванията по посочените счетоводни сметки с отразяванията в съответните месечни и годишни оборотни ведомости, които се съставят за контрол върху правилността на записванията по счетоводните сметки и регистри, като от друга страна се извърши съпоставка и на данните по оборотните ведомости с отразяванията в Отчета за приходи и разходи на търговеца, подаван с ГДД. Именно цялостният преглед на счетоводството в посочения смисъл установява по безспорен начин редовното водене на счетоводството. От друга страна следва да се извърши съпоставка на данните от счетоводното отразяване по указания по-горе начин, с данните относно декларираните доставки и начисления данък съдържащи в дневниците за продажбите и в СД. Именно цялостният преглед на счетоводството в посочения смисъл установява по безспорен начин счетоводното начисляване на данъка, като задължение към бюджета и редовното водене на счетоводството, във връзка с начисляването на данъка и отразяване на доставките. Не може да се проследи и кореспонденцията между относимите счетоводни сметки при жалбоподателя. Нито един елемент от горния фактически състав не е установен по делото.

Индивидуализация на родово определените вещи може да бъде постигната и с предаването им за превоз. В този ред на мисли Съдът констатира, че прекият доставчик не е представил доказателства за транспорт на стоките между него и ревизираното лице. Липсват товарителници, пътни листове, документи за закупено гориво и др.

При първото разглеждане на делото от ССЕ е установено, че със заповед на управителя на "Електрик-Ц" ЕООД е било разпоредено доставените стоки и материали за дейността да се превозват с лично МПС МПС, рег. [рег.номер на МПС] , за сметка на управителя. За този автомобил обаче е установено, че е собственост на трето лице и няма данни то да е било предоставено на управителя на ревизираното лице. Наред с това е неясно как с него биха могли да бъдат превозени установените по-горе количества (метраж) на кабелите – 987,0000 м, 1 180,0000 м, 1 050,0000 м и 1 500,0000 м, нито един от които не кратен на 100, а кабелите се предлагат на ролки от по 100 л.

Значението на транспортните документи досежно спорния по делото въпрос се състои в следното: понеже страните по доставките нямат общ район на стопанска дейност, то логично е стоките, предмет на фактурите, да бъдат превозени от доставчика до склад на ревизираното лице. Липсата им не позволява да се даде положителен отговор на въпроса възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с документи за предаване на стоките. Това обстоятелство следваше да бъде изяснено посредством допускане по делото на ССЕ, на изслушването на която жалбоподателят се противопостави.

На следващо място е важно да се отбележи, че както фактурите, така и обсъжданите стокови разписки, са частни диспозитивни документи и въпросът за верността на материализираните в тях изявления се преценява с оглед авторството им, по какъв повод са съставени и какви правни последици настъпват за страната, която се позовава на него. На първо място подписаният частен документ доказва, че материализираното в него изявление е направено и че изхожда от лицето, което го е подписало като негов издател. Съдът е длъжен да приеме за автор на изявлението лицето, подписало документа. Това е същността на формалната доказателствена сила на документите, прогласена в чл.180 ГПК. С формална доказателствена сила се ползва всеки подписан документ, независимо дали е свидетелстващ или диспозитивен. В разпоредбата на чл.180 ГПК е уредена презумпцията, че частен документ, подписан от лицата, които са го издали, съставлява доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. По силата на тази презумпция Съдът е длъжен да смята за автор на изявлението лицето, подписало документа. В това се състои и т.нар. формална доказателствена сила на документа. Тази формална доказателствена сила на документа се отнася единствено относно факта на писменото изявление и неговото авторство. Формалната доказателствена сила може да бъде преодоляна, като се докаже неавтентичността на документа и точно това се доказва в случая.

Решаващият орган в извънсъдебната фаза на производството – Директорът на ДОДОП, в постановеното от него потвърждаващо решение, макар и без нарочно изявление за оспорване, имплицитно е оспорил в фактурите, подложени на съмнение още в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на първичните счетоводни документи и на приложенияте към тях стокови

разписки.

Съдът намира, че липсват преки доказателства за предаването им между страните по издадените фактури или индивидуализирането им по друг уговорен начин. При това следва да се приеме за несъстоятелна тезата на жалбоподателя, че наличието на документи към процесните фактури удостоверява реалността на спорните доставки.

Нееднократно в свои решения ВАС е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.6, ал.1, респ. чл.9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на фактура, не може да породви правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл.6, ал.1, чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във вр.с чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Жалбоподателят не проведе пълно насрещно доказване, в което да установи положителния факт на реално извършени доставки. В настоящето производство не се представиха категорични доказателства относно реалността на сделките.

При тези обстоятелства от представените доказателства за изпълнение на доставките не може да се направи извод, че те имат връзка с действително осъществени обективни факти и конкретно място на изпълнение на доставките. Поради това следва да бъдат приложени правните последици от обстоятелството, че фактурите и съпътстващите ги документи не съдържат данни за действително осъществена стопанска операция и не съставляват годни документи по смисъла на чл.71, т.1 и т.2 ЗДДС, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит.

По изложените съображения Съдът не споделя твърденията на жалбоподателя за доказани и действително осъществени доставки по спорните фактури – доколкото по принцип има посочен предмет. Това не съответства на цитираните изисквания за съдържанието на фактурите по правото на ЕС и националното право, предвид изискването, че фактурата следва да носи данни за осъществено данъчно събитие, които да могат да бъдат проверени, респективно да има връзка с други документи, в които се съдържат такива данни.

Следователно правилни са изводите на ревизията, че предметът на спорните доставки не е доказан от съпътстващите ги документи, а сами по себе си фактурите не доказват това. Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид.

Каза се по-горе, че съдържанието на доказателствената тежест е правото и задължението на Съда да приеме за ненастъпили правните последици на недоказаните факти. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките и услугите по фактурите не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. Добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже, че действително е получил насрещната престация по доставката или реалност на доставката. Това е така, тъй като е страна по двустранен договор за доставка и трябва да знае, всички обективни факти, свързани с осъществяване на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяване на доставката, а след като притежава фактура, която не е свързана с получена от него доставка по двустранен договор, то следва извод и знание за формално (документално) издаване на фактурата.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело Emsland-Starke, C-110/99, R., стр. I-11569, т.52 и т.53, решение от 17.07.2014г., съединени дела Angelo Torresi (C-58/13) и Pierfrancesco Torresi (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др., C-384/04, R., стр. I-4191, т.32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС.; изразена в решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagibben и Dávid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 Federation of Technological Industries and Others [2006] ECR I-0000, § 33).

Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т.65 и т.68, Решение по дело Netto Supermarkt, т.24, и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, т.25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама,

и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, т.53 и т.54).

Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл.302 от Търговския закон. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Твърдението на жалбоподателя, че правото на приспадане следва да бъде признато, независимо, че друг доставчик по веригата е извършил нередности, може да бъде зачетено, когато получателят по доставката е добросъвестен. Вярно е, не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката. Когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надежността на доставчика, съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, например:

Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение Mahageben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.59, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т.51).

Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения Mahagйben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т.60 и 61, Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т.49, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosiaw Stefanek, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т.52, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т.38 и 39).

Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит.

Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването на стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорните доставки, сочат изводи за изпълнението им. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

С оглед на изложеното Съдът намира, че както в ревизионното, така и в съдебното производство от представените доказателства не може да се обоснове извод за наличие на реално осъществени доставки по спорните фактури. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл.68, ал.1, т.1 във вр.с чл.6, ал.1 и чл.9, ал.1 ЗДДС. При липса на доказателства за реалността на доставките, неправилно би било Съдът да пренебрегне това обстоятелство и да признае правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя, тъй като в основата на прилагането на механизма на

ДДС стои именно извършването на облагаеми сделки. Н. факт е неосъществен факт. При липса на доказано извършена двустранна сделка (обратното не се установи по делото, независимо от представените писмени доказателства), нормално и логично е знание за това да има и при двете страни по тази сделка.

По отношение на спорните фактури и липсата на индивидуализация на посочения в тях предмет, следва да се посочи, че в чл.7, ал.3 ЗСч е прието, че е налице документална обосноваване и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ал.1 и ал.2 при условие, че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват. Разпоредбата на чл.71, т.1 ЗДДС изрично изисква фактурите, въз основа на които може да бъде упражнено правото на данъчен кредит, да съответстват на изискванията на чл.114 ЗДДС, като не е предвидено изключение, свързано с непълноти на съдържанието. Тези изводи се подкрепят и от съдебната практика на Съда на ЕС по прилагането на директивата за ДДС, а именно, че следва да се откаже правото на приспадане по фактурите, които не съответстват на изискванията на съставянето им. В решение от 08.05.2013 г. по дело C-271/12, Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. Дължимата престация от доставчика по облагаема доставка следва да бъде индивидуализирана с точни параметри, които позволяват действителното и изпълнение и доказването и при осъществяването на контрола за спазването на данъчното законодателство, в случай, че за същата е упражнено правото на приспадане на данъка. Съответно на дължимото изпълнение следва да бъде описанието на доставката във фактурата, т.е. по начин, който да позволява последваща проверка и установяването на действителното и извършване, каквото в настоящия случай не може да бъде сторено.

От своя страна, изискванията за съдържанието на фактурите не са формални, тъй като са свързани с материалноправните изисквания към доставките и преценката дали се касае за облагаема доставка по принцип. Спазването на формалните изисквания при съставянето на фактурите не е решаващо за преценката на процесните доставки, но е решаващо в случая обстоятелството, че тази непълнота на фактурите възпрепятства доказването на изпълнението на материалноправните изисквания за възникването на данъчно събитие по всяка от спорните фактури, с оглед на това, че именно липсата на индивидуализация пречатства доказване на твърденията за реално влягане на процесните стоки от жалбоподателя.

Изложеното не противоречи на приетото от СЕС в решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, тъй като в т.63 е посочено, че според практиката на съда, държавите-членки следва да проверят декларациите на данъчно задължените лица, отчетите на същите и другите относими документи (вж. решение от 17.07.2008 г. по дело C-132/06, т.37 и решение от 29.07.2010 г. по дело C-188/09, т. 21). В т.64 е посочено, че за тази цел Директива 2006/112 и по-конкретно чл.242 от нея задължава всяко данъчно задължено лице да води достатъчно подробна отчетност, за да даде възможност за прилагането на ДДС и за неговия контрол от данъчните органи. В случая, за да установят реалността на документираните доставки на стоки и услуги, с оглед разпоредбата на чл.37, ал.1 ДОПК, вменяваща задължение на органите по приходите да събират доказателства от ревизиращия екип са инициирани насрещни проверки на преките доставчици и са извършили действия за събиране на възможната налична информация за тях. Ревизиращите органи са анализирали задълбочено всички представени доказателства и са извършили необходимите служебни проверки, в резултат на което е формирано становището, че за жалбоподателя не следва да възникне правото на данъчен кредит по спорните фактури, тъй като намира, че съвкупната преценка на събраните в хода на ревизията доказателства не позволява да бъде прието, че издадените от доставчиците фактури документират реално извършени доставки. В случая се касае за установяване на правнорелевантните за спора факти, а именно, че всеки един от доставчиците е разполагал със съответните стоки, респ. с възможността да извърши фактурираните доставки на стоки и услуги, като по този начин е престирирал на получателя реално изпълнен от него резултат. Тези факти по отношение на спорните фактури не са установени.

Очевидна е тенденцията за съставяне на документи, съобразно които да се създаде достатъчна убеденост у съда за начина на предаване на спорните стоки и изпълнение на спорните услуги, с които оспорващия обосновава правото си на данъчен кредит, които документи, обаче при съвкупния им анализ, не могат да

установяват в условията на пълно доказване осъществяването на доставка на стоки по чл.6 ЗДДС, предвид очевидното им съставяне с оглед нуждите на процеса, съответно наличието на констатираните по-горе противоречия в съдържащите се в тях данни. Съдът намира, че наличието на съставените фактури, респ. съпътстващите ги документи, страдащи от съществени пороци, обсъдени по-горе, не може да обоснове извод за фактическото извършване на разглежданите доставки.

При това положение Съдът намира, че представените по делото писмени доказателства не позволяват да се направи обоснован извод за фактическо извършване на всяка една от преките доставки по начина, по който е дадена информацията за същите в първичните счетоводни документи, включително и в аспекта на конкретните страни по доставката.

Съдът формира извод, че жалбоподателят не доказва материалноправните и формалните изисквания за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъка, в това число и обективни данни, че е получил доставките, предмет на фактурите, по които е упражнил правото на приспадане на данъка, както и че е добросъвестен, т.е. че е положил грижата на добрия търговец.

Субективният елемент на злоупотребата с право, както се посочи по-горе при правните съображения на съда, е свързан с преследваната цел - необходимо е основната цел да бъде ползването на предимство, предоставяно от правото на Съюза. Следва да се вземат предвид всички фактически, правни и икономически отношения между страните (жалбоподателя и доставчиците му), конкретни прикрити или последващи обратни съглашения, преследваната цел или наличие на скрита цел. В случая безспорно преследваната цел е получаване и доказване на данъчно предимство - приспадане на ДДС по процесните фактури.

Като страна по доставка, която е действително изпълнена, следва да са му известни всички елементи, свързани с изпълнението, особено правото на жалбоподателя да осъществява контрол върху изпълнението. Поради това би следвало да са му известно и физическото лице, доставило стоките. Следователно, според трите критерия по делото *Mezsek Gabona*, цитирано по-горе, и тъй като жалбоподателят е недобросъвестен и не изпълни задълженията си по тежестта на доказване по делото, то правото на приспадане на данъка следва да бъде отказано.

На следващо място Съдът съобрази естеството на ДДС като косвен и многофазен данък. Д. кредит произтича не от издадената от доставчика фактура, а от извършената от него доставка. От така възприетото разбиране следва, че подлежащият на приспадане от получателя ДДС като данъчен кредит е именно данъкът, начислен и дължим от доставчика, при това само когато този ДДС е начислен правомерно. Претенцията за данъчен кредит на жалбоподателя, когато тя произтича от неизвършени доставки, ще противоречи на самата логика на облагането с косвения данък. Доказателствената задача на жалбоподателя, който твърди, че в негова полза е възникнало субективното материално право за приспадане на данъчен кредит, е да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните доставки, тяхното действително изпълнение и приемане и използване за последващи облагаеми доставки в рамките на независимата икономическа дейност.

Само констатацията за редовност на воденото от доставчиците счетоводства с оглед извършените осчетоводявания във връзка с процесните фактури, можеше да доведе до извод, че разглежданите писмени доказателства имат за достоверна дата тази, посочен в тях. Това е така, защото следваше да се установи дали въз основа на тях има извършени счетоводни записвания в книгите на търговците. В тази връзка следва да се има предвид разпоредбата на чл.182 ГПК, според която вписвания в счетоводни книги се преценяват от съда според тяхната редовност и с оглед на другите обстоятелства по делото. В същия смисъл е и нормата на чл.51 ДОПК: вписванията в счетоводните книги се преценяват според тяхната редовност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и с оглед на другите обстоятелства, установени в хода на производството. При това положение по делото има съмнение дали въпросните документи могат да служат като годни доказателства в подкрепа становището на жалбоподателя за реалност на извършената доставка. И това относимо обстоятелство остана недоказано по делото.

С оглед на практика на СЕС, според която, за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки или получаване на услуги следва да е налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е решението на СЕО по дело C-152/02. Жалбоподателят не е взел каквито и да са зависещи от него мерки, предметът на фактурите да има връзка с действително осъществена

на срещна престация. На основание изложеното следва, че жалбоподателят не доказва добросъвестността си по повод на издаването на процесните фактури - тъй като не е изпълнил задълженията си да докаже, че действително е получил доставки на услуги по спорните фактури, че е положил всички разумни усилия за да избегне въвличането си в данъчна измама, и поради това не следва да му бъде признато правото на приспадане по данъка.

Ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание, по която не е получил фактурирания резултат от посочения в нея търговец, с цел упражняване на данъчен кредит, може да се счита за данъчна измама - в този смисъл решение от 07.2012 г. по дело С-285/09, т.49.

Констатацията за отказан данъчен кредит по разглежданите фактури е законосъобразна и подлежи на потвърждаване. Съгласно правомощията си по чл.160, ал.1, предложение първо ДОПК във връзка с Тълкувателно решение № 5 от 14.07.2004 г. на ВАС по д. № ТР-7/2004 г., ОС на съдиите, Съдът намира, че разпоредбата на чл.70, ал.5 ЗДДС се явява допълнително правно основание за отказа да се признае правото на приспадане на данъчен кредит по разглежданите фактури предвид недоказани реално извършени доставки по тях.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Крайният извод на Съда е, че обжалваният РА в обжалваната част е законосъобразен, което налага жалбата да бъде отхвърлена изцяло като неоснователна.

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.161, ал.1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 66,47 € (с легова равностойност 130 лв.) според чл.37 от Закона за правната помощ вр. чл.24, изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, предл.предпоследно и чл.161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "Електрик-Ц" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221423006136-091-001/16.05.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1054/01.08.2024 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, В ЧАСТТА, с която на "Електрик-Ц" ЕООД са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 7 541,52 лв. за м.май и м.юни 2023 г., ведно с лихви в общ размер 897,70 лв., поради отказано право на приспадане на данъчен кредит по 6 фактури, издадени от "Ви Ай Ай 23" ЕООД.

ОСЪЖДА "Електрик-Ц" ЕООД със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [жилищен адрес] ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Националната агенция за приходите – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 66,47 € (шестдесет и шест евро и 47 евро цента), с легова равностойност 130 лв. (сто и тридесет лева).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: