

РЕШЕНИЕ

№ 1457

гр. София, 13.01.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в
публично заседание на 24.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **6724** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. чл. 156 – 161 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗДДС и ЗКПО.

Управителят на „ВЕНН 31“ ООД е оспорил на 17.10.2023 г. пред Съда РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221522006279-091-001/29.06.2023 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С., потвърден с Решение № 1264/31.08.2023 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ - С., при ЦУ на НАП. С Решение № 3168/31.01.2025 г., по адм. дело № 9908/2023 г. 9^{-ти} състав на Административен съд София – град, с удобни за времето си мотиви се ограничил да обяви нищожност на ревизионния акт, поради липса на териториална компетентност на издателите му, без да разгледа спора, относно реалността на документираните със спорните фактури доставки на стоки. Съдебното решение е отменено с Решение № 6808/23.06.2025 г. на ВАС, по адм. дело № 3654/2025 г., след постановяването на тълкувателното решение по тълк. дело № 2/2024 г. и настоящото дело е върнато за ново разглеждане по същество, понеже първоинстанционният съд изобщо не е стигнал до там.

Дружеството - жалбоподател, посредством упълномощения адвокат: поддържа жалбата, вкл. относно изложените в писмените бележки (л. 271 от първото дело) възражения за нищожност на: Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г., на Заместник-изпълнителен директор на НАП; Заповед № 3-ЦУ-2045/10.11.2022 г. на заместник- изпълнителен директор на НАП и Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г., на директора на ТД на НАП- С., с твърдения, че не са подписани „по надлежния ред със саморъчен подпис или по електронен път, в съответствие с изискванията на Регламент 910/2014 ЕС“. Счита се, че по отношение спорните фактури са изпълнени материалноправните

изисквания на ЗДДС и това се установявало от заключението на съдебно-счетоводната експертиза. Претендира се възстановяване на разноски, съгласно представен списък.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., чрез юрисконсулт: оспорва жалбата, позовавайки се на изложените в решението мотиви; желае присъждане на юрисконсултско възнаграждение и на разноски, уточнени в списък, в размер на общо 11 267, 94 лева и възразява за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема за установено от доказателствата по делото следното.

С издадени от териториално компетентни органи по приходите заповеди (въпрос, решен с ТР № 3/26.06.2025 г. на ОС на ВАС, по тълк. дело № 2/2024 г.) е възложена ревизия на „Венн 31“ ООД за определяне задължения по: ЗКПО, за периода 01.01.2020 г. – 31.12.2021 г.; Закона за данък върху добавената стойност, за периодите 14.07.2020 г., до 30.09.2022 г. Съставен е ревизионен доклад, въз основа на който е издаден процесният РА № Р-22221522006279-091-001/29.06.2023 г. С него, в тежест на дружеството са начислени задължения за данъци, над декларираните, заедно със съответните лихви, в общ размер на 31 732, 27 лв., както следва: а) по ЗДДС, за данъчните периоди м. 12. 2021 г. и м.01. 2022 г. от непризнато право на приспадане на ДК, общо в размер на 23 586, 76 лв. и лихви - 3 515, 43 лв.; б) корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане, за данъчен период 2021 г., в размер на 4 177, 98 лв. и лихви - 452,10 лв.

Отчетено е, че през ревизираните периоди дейността на „Венн 31“ ООД е търговия на дребно, посредством онлайн – платформи, с ползване на наети офис и складово помещение, като разплащанията се извършвали по банков път.

Задълженията в оспорваната част по ЗДДС (отказано право на ДК) касаят данъчни фактури, издадени от:

1. „Млечен дол“ ЕООД - фактура №...0364/29.12.2021 г. с ДДС 8 355,97 лв.;
2. „Евро инвестмънт 2019“ ЕООД - фактури № 0..0813/26.01.2022 г. и № 0...0825/28.01.2022 г. с общо начислен ДДС 15 230, 79 лв.

Фактите и обстоятелствата, въз основа на които органите по приходите и ответникът са обосновавали изводите си, са установени и обобщени в резултат на подробно описаните в РД процесуални действия, съответно са коментирани с решението на ответника. Прието е заключение на съдебно-счетоводна експертиза, както и такова на съдебно-компютърна, което е изследвало валидността на процесните електронни подписи.

Основният спор се ограничава до оценяване доказателствената тежест и стойност на анализиранияте писмени документи и обстоятелства, с оглед на това: дали дружествата, от чието име са издадени процесните фактури са разполагали с потенциал (ресурси) да извършат конкретните доставки на стоки, т.е. - законосъобразен ли е обобщаващият извод за липса на реално извършени доставки на стоки, така както са документирани с фактурите, което означава и отричане, че именно „Млечен дол“ ЕООД и „Евро инвестмънт 2019“ ЕООД са доставили стоки.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема, че жалбата е процесуално допустима, но е неоснователна.

Относно възраженията за нищожност на: Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г., на Заместник-изпълнителен директор на НАП; Заповед № 3-ЦУ-2045/10.11.2022 г. на заместник-изпълнителен директор на НАП и Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г., на директора на ТД на НАП- С..

Съдът приема, че тези актове са валидни. Основание за такъв еднозначен извод е и заключението на съдебно-компютърната експертиза. Подписите са създадени като електронни документи (см. чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ). Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на

чл. 3, ал. 2 с.з. Подписани са от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифицирани електронни подпис по чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУУ, приравнени на саморъчен подпис, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 с.з, в срока на действие на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ. Върху представените на хартиен носител ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА има следното отбелязване: „документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис са налични в електронния документ“. Именното това са необходимите отбелязвания, служещи за индикация, че създадените електронни документи са надлежно оформени с подписи от органите по приходите, с оглед изискванията на чл. 117, ал. 2, т. 10 и чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК. Според чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета, от 23.07.2014 г., „относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар“, както и чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета, от 13.12. 1999 г., „относно правната рамка на Общността за електронните подписи“, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена по причина, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Съобразно чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) на Европейския парламент и на Съвета от 23.06.2014 г., „относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар“ електронен подпис означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва. Според чл. 3, т. 12 от Регламента, 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. Следователно, както приема в мотивите си и Съдът на Европейския съюз в решението по дело C-362/2021, „чл. 3, т. 12 от регламента поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се определи като квалифициран електронен подпис: електронният подпис трябва да е усъвършенстван електронен подпис, който съгласно чл. 3, т. 11 от Регламента следва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26; подписът да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента следва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 2 към регламента; подписът трябва да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис, по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламента, като съгласно този текст за това е необходимо удостоверението да бъде издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към Регламента. Заключениеето на приетата по делото съдебно-техническа експертиза подкрепя горните изводи.

В съдебното производство, свързано с оспорване на ревизионен акт доказателствената тежест е разпределена съобразно общото правило, по смисъла на чл. 170, ал. 1 АПК и т. 32 от решението по дело C-414/10, т.е. – в условията на насрещно доказване жалбоподателят дължи да опровергава, посредством всички допустими доказателствени средства констатациите на ревизиращите органи по приходите. Съдът споделя като цяло заключенията на ревизиращите органи по приходите и на ответника.

В настоящото съдебно производство на практика защитата на дружеството се ограничава до искането за изготвяне на съдебна-счетоводна експертиза. Дружеството – жалбоподател не е преодоляло дефицита на доказателства, по отношение на фактурите от изброените дружества. Експертното заключение Съдът кредитира, доколкото потвърждава признатите и от органите по приходите констатации за редовно отразяване на спорните фактури в счетоводството на „Венн 31“ ООД и на издателите на фактурите, ДДС е начислен, като са налични банкови документи за разплащания. В същото време вещото лице сочи, че: „Евро Инвестмънт 2019“ ЕООД представя аналитичен регистър на счетоводни сметки 411, 453/2 и 702, относно осчетоводяване на

процесиите фактури, но не представя 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 и/или граждански договори, наличие на ДМА - собствени или наети; „Млечен дол“ ЕООД не представя счетоводна отчетност; доставчиците не представят регистри на счетоводни сметки от гр. 30 за доставка и изписване на стоките по процесните фактури, справка за налични ДМА (собствени или наети) и стоките потоци за процесните периоди; доставчиците не представят данни за техническа и кадрова обезпеченост.

В частта по ЗДДС.

Правото на приспадане данъчен кредит с процесния РА не е признато като редовно упражнено, съответно – дискредитирана е доказателствената стойност на представените документи, както следва.

За „Млечен дол“ ЕООД на ревизиращите органи са представени два екземпляра на спорната фактура, различаващи се относно описания предмет на доставка. Фактура №...0364/29.12.2021 г. с ДДС 8 355, 97 лв. с обозначение в горния десен ъгъл „оригинал“ е с предмет „продажба на стоки, съгласно приложен опис“, бр. 1, ед. цена 41 779,83 лв., ДДС - 8 355, 97 лв. Фактурата, която е с обозначение в горния десен ъгъл „копие“ е на същата стойност, със същите ДО и ДДС, но с предмет - описани стоки по вид, количество, единична цена и обща стойност, като напр. „перука, бр. 10 300, с ед. цена 0.92 лв., стойност 9 441.67 лв.“, „линия на косата, бр. 6 565, ед. цена 0, 71 лв., стойност 4 650.21 лв.“ и др. (колие, дамско бельо, мъжко яке, шал, чорапи. В тази връзка правилен е изводът на ответника, че несъответствията сочат на наличие на „фиктивно фактуриране, зад което не стои реално осъществена стопанска операция“, понеже „екземплярите от издадения първичен счетоводен документ следва да са идентични по съдържание и оформление за двете страни по сделката (арг. чл. 113, ал. 2 ЗДДС; оригиналът на фактурата, предназначен за купувача не отговаря и на изискването на чл. 114. ал. 1. т. 9 ЗДДС, тъй като не съдържа данни за количество и вид на стоката“. „Млечен дол“ ЕООД е декларирало вид на извършваната дейност „търговия на едро с мляко, млечни продукти, яйца“. Дружеството – жалбоподател твърди, че доставката на стоките (перуки, бельо и др.), различни от мляко, млечни продукти, яйца е извършена за сметка на „доставчика“, но не са представени транспортни документи, стокоски разписки, приемо-предавателни протоколи.

Фактурите, издадени от „Евро инвестмънт 2019“ ЕООД (фактури № 0..0813/26.01.2022 г. и № 0...0825/28.01.2022 г. с общо начислен ДДС 15 230, 79 лв.) са с предмет „играчки, подаръчни кутии, пижами, тениски, мъжки и дамски палта, чорапи, стелки, бельо, халати, дрехи, зарядно, бормашини, масажор. фенери, джойстик. лампи, пистолети с горещ въздух, камери, уред за приготвяне на понички, телевизионни игри, машина за пуканки, парочистачки, шкафови за баня, части). При проверката от „Евро инвестмънт 2019“ ЕООД са представени само спорните фактури, като според обяснението на ревизираното дружество доставката е извършена за сметка на издателя на фактурите, за което обаче липсват каквито и да е преки и/или косвени доказателства (наличие на транспортни средства, пътни листове). Фактурирани са стоки, част от които електрически уреди, неиндивидуализирани като конкретни марки/модели/размери, като напр.: 1 392 ел. бормашини, 360 уреда за приготвяне на понички, камери; 40 парочистачки, дрехи, 2 000 дамски палта. В представените приемо-предавателни протоколи не се сочи място на предаване, а стоките не са описани. Органите по приходите констатирали несъответствие между положения върху протоколите за представляващ „доставчика“ - А. К. и подписа на същото лице, представен като спесимен в Търговския регистър. По тези причини е компрометирана доказателствената стойност на приемо-предавателните протоколи.

Практическият смисъл на данъка върху добавената стойност (косвен, многофазен и некумулятивен данък) е да бъде начисляван във връзка с конкретна доставка и да бъде включен еднократно в крайната цена. Облагането само на добавената стойност се постига, чрез приспадане на данъчен кредит от страна на получателя на съответната доставка. Условието, които следва да изпълни данъчен субект, претендиращ право на данъчен кредит са изброени алтернативно в чл. 71 ЗДДС. ЗДДС и Директивата за ДДС предпоставят реализирането на правото на приспадане на ДК от наличието на доказателства за действително извършена престация - доставка на стока. Еднозначна е съдебната практика в смисъл, че само издаването на данъчна фактура, която да отговаря от формална страна на изискването за реквизити и да е отразена в счетоводството на „доставчика“, и в това на получателя не е достатъчно, за да бъде изпълнен фактическият състав на материалноправните норми. С други думи, преценката за наличието на реално осъществена доставка е неотменимо и задължително изискване за упражняване правото на данъчен кредит. Извършването на такава преценка е резултат от анализ на установените в хода на ревизията факти и съпоставянето им с обективната действителност, т.е. – с конкретния вид на документираните услуги. Това е направено с процесния ревизионен акт, респ. с ревизионния доклад. Според характера и предмета на фактурираните доставки на стоки, на изследване подлежи, както действителната възможност на „доставчиците“ (ресурсна и кадрова обезпеченост) да изпълнят уговорени сделка (в процесните случаи няма данни за договаряне), така и обстоятелството, дали между тях и „получателя“ е извършено прехвърляне владението (собствеността) върху стоката. Безспорно липсата на кадрова и материална обезпеченост не може да служи като единствен аргумент за нереалност на доставка, но данните за такава са от съществено значение при съвкупния анализ на доказателствата. Формалната доказателствена стойност на представените и цитирани по – горе ограничен брой документи, представляващи частни, свидетелстващи такива, които нямат материална доказателствена сила е дискредитирана от издателите на РА и от ответника. Сами по себе си само тези документи и фактурите не са достатъчни да обосноват извод, че издателите на последните са разполагали със съответните (неиндивидуализирани подробно) стоки, за да ги доставят (недоказано как) на „Венн 31“ ООД. Според т. 1 от диспозитива на решението по дело № С-18/13 („Макс пен“), Директивата за ДДС „не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на данъка върху добавената стойност, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че услугата е била доставена, се установява, че тя не е била действително извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, по-специално, тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация или се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица, стига да са изпълнени следните две условия — посочените обстоятелства да сочат за наличието на измама и въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама...“. Внимателният прочит на цитираното решение на СЕС, както и познаването (макар и не изчерпателно) на практиката на Съда на ЕС по приложението на Директива 2006/112/ЕО сочи, че в основата на отговорите на отправени преюдициални въпроси стои условието, „да са изпълнени предвидените в директивата процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане, и в частност - условието данъчнозадълженото лице да притежава фактура, която удостоверява *действителното извършване на доставката на стоки*“. В този смисъл настоящият съдебен състав приема, че ревизиращите органи по приходите надлежно са установили обективните обстоятелства, предвид подробно

анализираните факти, въз основа на които може да бъде направено обосновано заключение за това, че издателите на фактурите не са осъществили доставки към „Венн 31“ ООД, понеже *„не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за доставки не са били оправдани в счетоводната им документация“*. Получателят на данъчна фактура не е задължен да доказва наличие на технически и кадрови ресурси на доставчиците си (в този смисъл решенията по дела С-324/11 и по съединени дела С-80/11 и С-142/11), но в негов интерес е да докаже положителния факт на извършване на документираните с фактурите доставки. В случая този положителен факт не е доказан с представените от жалбоподателя писмени доказателства, а дефицитът на доказателства за това, че дружествата, от чието име са издадени спорните фактури са разполагали с практически възможности да извършат документираните с фактурите доставки следва да бъде прието като косвена индиция за обратното.

Съдът преценява ревизионния акт, като правилен и обоснован, и в частта по ЗКПО.

Задължението за корпоративен данък над декларирания, в размер на 4 177, 98 лв. за данъчен период 2021 г. е определено с ревизионния акт, във връзка с подадена ГДД по чл. 92, ал. 1 ЗКПО на 30.03.2021 г., с която са декларирани съответно: счетоводен финансов резултат „печалба“ 52 681, 79 лв.; данъчен финансов резултат „печалба“ - 52 861, 79 лв. и дължим корпоративен данък - 5 268, 18 лв. Данъчното задължение над декларираното е резултат от констатациите за „Млечен дол“ ЕООД (фактура №...0364/29.12.2021 г.), след като е прието, че се касае за разходи, представляващи данъчна постоянна разлика, които не следва да бъдат признати за данъчни цели. Документирани и осчетоводени разходи са приети за нереално извършени, понеже не се доказва фактическо извършване на доставката на стоки. На основание чл. 26, т. 2, вр. чл. 10, ал. 1 ЗКПО счетоводният финансов резултат е преобразуван (увеличен) с данъчната основа по фактурата.

Разпоредбата на чл. 26, т. 2 ЗКПО постановява, че за данъчни цели не се признават счетоводни разходи, които не са документално обосновани, „по смисъла“ на същия закон. „Смисълът“ е дефиниран с чл. 10, ал. 1 и ал. 2 ЗКПО (цитат): *„счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован, чрез първичен счетоводен документ, по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция; счетоводен разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по Закона за счетоводството, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват“*. Разпоредбите на чл. 24, ал. 1 и ал. 2 от Закона за счетоводството изискват съответно: *„финансовите отчети да представят вярно и честно имущественото и финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието, паричните потоци и собствения капитал; вярното и честното представяне изисква достоверно показване на ефектите от операциите, други събития и условия в съответствие с определенията и критериите за признаване на активи, пасиви, приходи и разходи, заложен в приложимите счетоводни стандарти“*. Според чл. 26, ал. 1 ЗСч. *„позициите, които се представят във финансовите отчети се признават и оценяват, в съответствие с“* изброените в девет точки принципи, сред които и „начисляване“, което означава: *„предприятието изготвя финансовите си отчети, с изключение на отчетите, свързани с паричните потоци, на базата на*

принципа на начисляването – ефектите от сделки и други събития се признават в момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти, и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят“.

В заключение: Ревизионен акт РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221522006279-091-001/29.06.2023 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С., потвърден с Решение № 1264/31.08.2023 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ - С., при ЦУ на НАП е издаден от материално компетентни органи по приходите, които са спазили изискванията за форма. Ревизионното производство е проведено и приключило в съответствие с регламентираните в ДОПК процесуални правила. Актът, в процесната оспорена/потвърдена част е обоснован и законосъобразен.

Отхвърлянето на жалбата обуславя основателност (чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет), на заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане/възстановяване на: юрисконсултско възнаграждение, в общ размер на 9 567 лева (6 378 лева за двукратно разглеждане на делото пред Административен съд София – град и 3 189 лева за касационната съдебна инстанция); разноски за държавната такса за касационно обжалване – 253, 86 лева; разноски за внесен депозит за съдебно-компютърната експертиза – 1 447 лева.

Водим от гореизложените мотиви и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от „ВЕНН 31“ ООД, против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221522006279-091-001/29.06.2023 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С., потвърден с Решение № 1264/31.08.2023 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ - С., при ЦУ на НАП, относно: непризнато право на приспадане на данъчен кредит, общо в размер на 23 586, 76 лв. и лихви - 3 515, 43 лв., за данъчните периоди м. 12. 2021 г. и м. 01. 2022 г.; допълнително определено задължение за корпоративен данък, за данъчен период 2021 г., в размер на 4 177, 98 лв. и лихви - 452, 10 лв.

ОСЪЖДА „ВЕНН 31“ ООД, ЕИК:[ЕИК] да заплати на НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ: юрисконсултско възнаграждение за две съдебни инстанции, в общ размер на 9 567 лв. (девет хиляди, петстотин и шестдесет и седем лева); разноски за държавна такса за касационно обжалване – 253, 86 лв. (двеста и петдесет и три лева, и 86 ст.); разноски за внесен депозит за съдебно-компютърната експертиза – 1 447 лв. (хиляда и четиристотин, и четиридесет и седем лева).

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

Съдия: