

РЕШЕНИЕ

№ 14789

гр. София, 17.04.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав, в публично заседание на 19.03.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **9650** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Обединение „Воднадзор Русе 2019“ ДЗЗД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н П., [улица], ет. 5, ап. № 2501, представлявано от управителя Е. С. С., срещу Ревизионен акт № Р-22220423005238-091-001/17.06.2024 г., издаден от Ц. М. П. - Началник на сектор „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т. като орган, възложил ревизията и Н. Ч. Т. - главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 837/10.07.2025 г. на Директора на Дирекция “ОДОП” - [населено място], с който на дружеството са установени допълнителни задължения за данък добавена стойност по ЗДДС 56 098,23 лв. и лихви за забава в размер на 13 428,90 лв. за данъчни периоди от 17.12.2020 г. до 30.04.2023 г., вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит.

В жалбата се твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен в потвърдената му част, тъй като е издаден при съществени нарушения на процесуалните правила и в противоречие с материалния закон. Поддържа се, че в хода на ревизионното производство органите по приходите не са спазили принципите на служебното начало и обективност, регламентирани в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, тъй като не са изяснили всички относими факти и обстоятелства и не са извършили обективна преценка на събраните доказателства. Оспорва се и отказът за признаване на право на данъчен кредит по фактури, издадени от „Строй Тех Надзор“ ЕООД, като се поддържа, че по отношение

на процесните доставки са налице всички законови предпоставки за възникване на това право. Твърди се, че фактурите са издадени съобразно изискванията на ЗДДС и документират извършени авансови плащания по сключени договори, поради което данъкът е станал изискуем на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и за жалбоподателя е възникнало право на приспадане на данъчен кредит съгласно чл. 68, ал. 1, т. 2 от закона. Поддържа се, че наличието на реално извършена доставка към момента на авансовото плащане не е условие за възникване на това право, както и че последващото изпълнение на договорите е неотнормимо към спора, поради което изводите на органите по приходите за липса на право на данъчен кредит са неправилни. Поради изложеното се иска отмяна на ревизионния акт в обжалваната му част.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, представлява се от адв. И., която поддържа жалбата. Моли за отмяна на ревизионния акт в оспорената му част. В писмени бележки излага подробни съображения за основателността на жалбата.

Ответникът – Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – редовно призован, не се явява, представлява се от юрк. М., която моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана и да потвърди ревизионния акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП не взема участие в производството.

Съдът, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220423005238-020-001/31.08.2023 г. (л. 91), връчена на 11.09.2023 г. по електронен път, издадена от И. К. А. – началник сектор при ТД на НАП В. Т., в качеството ѝ на заместник на Ц. М. П., оправомощена със Заповед № 1270/15.11.2021 г. на директора на ТД на НАП В. Т., Заповед № РД-01-379/04.05.2023 г. на директора на ТД на НАП С., както и със Заповеди № 3-ЦУ-869/03.05.2023 г. и № 3-ЦУ-1184/30.08.2023 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, е възложено извършването на ревизия на Обединение „Воднадзор Русе 2019“ ДЗЗД за определяне на задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от 17.12.2020 г. до 30.04.2023 г.

На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията е удължен до 09.02.2024 г. със Заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизия № Р-22220423005238-020-002/08.12.2023 г. (л. 94), издадена от И. К. А. – началник сектор при ТД на НАП В. Т..

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад № Р-22220423005238-092-001/22.02.2024 г. (л. 97). Срещу същия е подадено писмено възражение от ревизираното лице, което е прието за процесуално допустимо и разгледано по същество, като е счтено за частично основателно.

Ревизионното производство е приключило с издаването на Ревизионен акт № Р-22220423005238-091-001/17.06.2024 г. (л. 139), издаден от Ц. М. П. – началник сектор при ТД на НАП В. Т., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и Н. Ч. Т. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т., ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 19.06.2024 г. по електронен път.

С ревизионния акт са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност в размер на 112 196,51 лв., като на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания са начислени лихви в размер на 26 857,81 лв.

Обединение „Воднадзор Русе 2019“ ДЗЗД е непersonифицирано дружество, учредено между „ЕН АР КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ГЕОЕКСПЕРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Съгласно договор за създаване на обединение по Закона за задълженията и договорите от 22.11.2019 г., дружеството е създадено с цел участие в процедури за възлагане на обществени поръчки с предмет упражняване на независим строителен надзор и изпълнение на функциите на инженер по ФИДИК при реализацията на обекти, свързани с изграждане и реконструкция на ВиК инфраструктура.

В хода на ревизията, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ). С първото искане са изискани документи, удостоверяващи получаването на доставки от „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД, „ЕН АР КОНСУЛТ“ ЕООД и „ГЕОЕКСПЕРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, както и документи, удостоверяващи извършването на доставки към клиентите „Водоснабдяване и канализация“ ООД – Русе, ЕИК[ЕИК] и [община], ЕИК[ЕИК]. В отговор са представени фактури, договори, извлечения от банкови сметки, доклади за изпълнение, счетоводни справки и други документи, които са обсъдени в констативната част на ревизионния акт.

С второто искане са изискани аналитичен регистър на счетоводна сметка 501 „Каса в лева“, разходни касови ордери, както и документи, удостоверяващи извършени плащания към „ФАСТО ФИНАНС“ ООД, осчетоводени като погасяване на задължения към „ГЕОЕКСПЕРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Изисканите документи са представени.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „Водоснабдяване и канализация“ ООД – Русе, „ЕН АР КОНСУЛТ“ ЕООД, „ГЕОЕКСПЕРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД, както и на физически лица – ключови експерти, участващи в изпълнението на проекта.

С Протокол № 1787651/23.01.2024 г. е обективизиран прегледът на оригиналната търговска и счетоводна документация на ОБЕДИНЕНИЕ „ВОДНАДЗОР РУСЕ 2019“ ДЗЗД.

Установено е, че дружеството е извършвало услуги на „Водоснабдяване и канализация“ ООД – Русе по Договор № У-0014-2019/09.12.2020 г. с предмет изпълнение на строителен надзор и функции на инженер по ФИДИК за обекти, свързани с ВиК мрежи в[жк]и[жк], както и довеждащи водопроводи. Услугите са предоставяни във връзка с изпълнението на Договор за безвъзмездна финансова помощ № Д-34-62/31.07.2019 г., финансиран от Европейския съюз и Република България чрез Оперативна програма „Околна среда 2014–2020“.

Във връзка с изпълнението на договора ревизираното лице е представило девет фактури, подробно описани в ревизионния доклад. Първата фактура е с предмет авансово плащане по договора, седем фактури са с предмет междинни плащания, а последната фактура № 10/19.04.2023 г. е за окончателно плащане. Съгласно договора изпълнителят следва да извърши

услугата срещу възнаграждение в размер на 1 080 200,00 лв. без ДДС или 1 296 240,00 лв. с ДДС.

Към документите са представени още встъпителен доклад по проекта, разрешения за ползване, издадени от Министерството на регионалното развитие и благоустройството за въвеждане в експлоатация на съответните строежи, главна книга по счетоводна сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“ за 2021 г., 2022 г. и 2023 г., както и справки за извършените плащания от „ВиК“ ООД – Русе и банкови извлечения за постъпили суми в общ размер на 1 265 454,30 лв.

За установяване реалността на декларираните доставки към „ВиК“ ООД – Русе е извършена насрещна проверка, приключила с Протокол за извършена насрещна проверка № П-29002923172644-141-001/24.10.2023 г. При проверката са представени договорът, сключен с ревизираното лице, фактурите и съпътстващи документи – протоколи, междинни доклади, актове за междинни плащания, снимков материал, протоколи от заседания и други документи, удостоверяващи изпълнението на дейностите по договора.

От извършения анализ на представените доказателства органите по приходите са приели, че „ВиК“ ООД – Русе е получател на деветте фактури, издадени от ревизираното лице, като плащанията по тях са извършени почти изцяло, с изключение на задържана сума за неустойка в размер на 30 785,70 лв.

Отчетено е, че в счетоводните регистри и дневниците за продажби на ревизираното лице са осчетоводени фактурите за доставки към клиентите, като стойностите им съответстват на данните, вписани в отчетните регистри за периода от 01.02.2021 г. до 30.04.2023 г., през който са отчетени продажби с обща данъчна основа в размер на 1 100 200,00 лв.

Установено е също, че доставките, фактурирани към „ВиК“ ООД – Русе, са получени от дружествата – партньори в обединението, а именно „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД, „ЕН АР КОНСУЛТ“ ЕООД и „ГЕОЕКСПЕРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД.

След анализ на получените доставки органите по приходите са констатирани, че чрез включване на фактури, издадени от посочените дружества, в дневниците за покупки и справки-декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди, ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 220 040,00 лв.

В резултат на извършените насрещни проверки и анализ на събраните доказателства органите по приходите са приели, че, издадените от „ГЕОЕКСПЕРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД десет броя фактури с обща стойност на данъчните основи 280 491,31 лв., по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 56 098,27 лв. и издадените от „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД десет броя фактури с обща стойност на данъчните основи 280 491,29 лв., по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 56 098,25 лв., не удостоверяват реално извършени доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от закона е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по тях.

По отношение на фактурите, издадени от „ЕН АР КОНСУЛТ“ ЕООД, с обща стойност на данъчните основи 539 217,42 лв., по които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 107 843,49 лв., органите по приходите са приели, че са представени достатъчно доказателства за реалното извършване на услугите, поради което правото на приспадане на

данъчен кредит по тях е признато.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред и с Решение № 837/10.07.2025 (л. 14) г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП същият е частично отменен, доколкото решаващият орган е приел доставките от „ГЕОЕКСПЕРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за реални, респ. правото на приспадане на данъчен кредит за законосъобразно упражнено.

По делото беше изслушана съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Е. К. Т., която даде заключение по следните задачи, поставени от жалбоподателя:

1. По процесните фактури, издадени от „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД, има ли извършени плащания, включително чрез прихващане, и въз основа на какви документи са осъществени евентуалните разплащания;
2. В счетоводната отчетност на жалбоподателя има ли данни с какви облагаеми доставки са свързани плащанията по процесните фактури и какви документи са съставени във връзка с тези доставки.

Вещото лице е установило, че фактурите са надлежно осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя, но по тях не са извършвани реални парични плащания; вместо това са съставени разходни касови ордери, оформени като предоставени заеми на доставчика, които са отразени като вземания, а впоследствие между страните е извършено прихващане на насрещни задължения със споразумение от 30.12.2023 г., като по този начин част от задълженията са погасени счетоводно, а остатъкът остава непогасен. По отношение на втората задача експертизата е приела, че в счетоводството на жалбоподателя са налице данни за облагаеми доставки, свързани с процесните фактури, обусловени от договор за строителен надзор и съпътстващите го договори, като за тях са съставени съответните договори, протоколи, актове и счетоводни документи, удостоверяващи изпълнението и отчитането на услугите.

При така установената фактическа обстановка, съдът достигна до следните правни изводи:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директора на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено по електронен път на 05.08.2025 г. Жалбата е подадена чрез административния орган с вх. № Ж-0001-373 на 18.08.2025 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната 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 представената по делото Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на Директора на ТД на НАП – С., Заповед № 1270/15.11.2021 г. на Директора на ТД на НАП – В. Т., Заповед № РД-01-379/04.05.2023 г. на Директора на ТД на НАП – С., Заповед № 3-ЦУ-1784/30.08.2023 на зам.изпълнителния директор на НАП и Заповед № 3-ЦУ-869/03.05.2022 г. на зам. Изпълнителният Директор на НАП следва изводът, че ЗВР № Р-22220423005238-020-001/31.08.2023 г. и последващата ЗИЗВР № Р-22220423005238-020-002/08.12.2023 г. са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация – И. К. А. – началник на сектор „Ревизии“ в при ТД на НАП В. Т..

РД № Р-22220423005238-092-001/22.02.2024 г. съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на ревизираното лице на 27.02.2024 г., видно от Удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде писмено възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

Ревизионният акт /РА/ № Р-22220423005238-091-001/17.06.2024 г. отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 от 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 от 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 от 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 от 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 от ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно 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 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от 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 от 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 от 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.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната

система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден „Информационно обслужване“ АД, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичният 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 издаване на РА подписалите 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/page/812>, 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.

От това се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР, 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 и не е нищожен.

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Правният спор се свежда до това налице ли са действително извършени доставки по процесните фактури, издадени от „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД, имащи за свой предмет извършването на услуги. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

Отказът на право на данъчен кредит е в резултат на недоказани доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за задействане механизма както на начисляване (изискуемостта) на данък добавена стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Кумулативните условия за възникване на право на приспадане данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната

действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за оспорващото дружество - възникване на право приспадане на данъчен кредит по конкретните фактури, поради което в тежест на задълженото лице е да ги докаже.

В нормата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е дадено определение за данъчен кредит, като това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка, като в ал. 2 на същата разпоредба е уточнено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е обвързано с условието стоките и услугите да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. Легалната дефиницията за облагаема доставка е дадена в чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, а именно: всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. Условието за наличие на облагаема доставка като основание за възникване на данъчно събитие, обуславящо правото на данъчен кредит, залегнало в разпоредбата на чл. 167 и чл. 63 от Директивата, е транспонирано именно с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело C-152/02, Пето отделение „правото на приспадане трябва да бъде упражнено по отношение на данъчен период, през който са изпълнени двете условия, изисквани от тази разпоредба /чл. 18, ал. 2 от Шестата директива/, а именно: стоките да са били доставени или услугите - извършени и данъчнозадълженото лице да притежава фактура или документ, който съгласно критериите, определени от въпросната държава-членка, може да се счита за служещ за фактура". Двете предпоставки за признаване право на данъчен кредит са кумулативни и липсата на която й да е от тях възпрепятства възникването и упражняването на това право.

Според националният данъчен закон и постоянната практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и надлежното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко наличието на действително осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка дали е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка или услуга - чл. 25, ал. 2 и 6, чл. 68, т. 1 и чл. 69, ал. 2 ЗДДС, съответно чл. 62, чл. 63, чл. 167 и чл. 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС.

От събраните по делото доказателства се установява, че е изпълнено условието по чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на жалбоподателя, издадени от преките доставчици, в които данъкът е посочен

на отделен ред.

Притежаването на данъчна фактура и протокол/акт обаче не е достатъчно, за да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции, а реалността на доставките за данъчни цели е основополагаща предпоставка за законосъобразното възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит от получателя на доставката. Доставката е доказана само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации. При оспорване на фактурата като частен свидетелстващ документ, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурата стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице. В тази връзка за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на търговската сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС). Доказателствената тежест за реалност на доставката пада върху ревизираното лице, което черпи права от доставката чрез претенцията му за правото на данъчен кредит.

В закона няма легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, 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 от ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били налице основанията за начисляване на данъка от доставчиците по спорните фактури.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл. 6 от ЗДДС.

От събраните в хода на ревизионното производство доказателства се установява, че процесните фактури от „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД са издадени с предмет авансови, междинни и окончателни плащания по Договор за услуги № У-0014-2019 от 09.12.2020 г., чийто предмет е „изпълнение на строителен надзор и изпълнение на функции на инженер по ФИДИК за договори с договорените условия на ФИДИК за обекти: - Реконструкция и подмяна на съществуващи ВиК мрежи в[жк]и[жк]. Изграждане на отвеждащ колектор и реконструкция на прилежаща ВиК мрежа; Реконструкция и подмяна на съществуващи довеждащи водопроводителниПС II подем до ПС II подем“.

Установява се, както от събраните в хода на ревизионното производство доказателства, така и от заключението на вещното лице, че по процесните фактури жалбоподателят не е извършвал реални плащания към доставчика „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД към момента

на издаването им.

Представените разходни касови ордери удостоверяват предаване на парични средства в брой, но същите са издадени на основание „отпуснат заем на „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД“, поради което не кореспондират с твърдените задължения по процесните фактури.

Този факт е от съществено значение, доколкото разминаването между правното основание на плащането (заемно правоотношение) и основанието на данъчното вземане (договор за услуга) изключва възможността същите да бъдат отнесени към едно и също облигационно отношение.

Допълнително, представеният споразумителен протокол за прихващане не променя този извод, тъй като е съставен след издаването на последната процесна фактура и се отнася до вземания, възникнали от различно правно основание, включително предоставен заем след възникване на твърдяното задължение по фактурите.

Настоящият съдебен състав намира, че подобна конструкция на отношенията между страните е вътрешно противоречива и икономически нелогична, доколкото не се установява разумно обяснение за предоставяне на заем на контрагент, спрямо когото съществуват непогасени изискуеми задължения по същия период. Това обстоятелство обосновано поставя под съмнение действителното възникване и изпълнение на твърдените търговски отношения по процесните фактури.

На следващо място, съгласно събраните по делото доказателства, не се установява по несъмнен и категоричен начин реалното изпълнение на фактурираните услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, доколкото липсват доказателства, които да удостоверяват извършването на конкретни, индивидуализирани действия от страна на доставчика, имащи самостоятелна икономическа стойност и годен за приемане резултат.

По делото не са ангажирани доказателства, от които да се установява по какъв начин, от кои лица и при каква организация на работа са били осъществени твърдените услуги, нито са представени обективни данни, които да позволяват последните да бъдат индивидуализирани като фактически извършена престация. Липсват документи, удостоверяващи процеса на изпълнение, неговото проследяване и приемане от възложителя, включително приемо-предавателни протоколи, междинни или окончателни отчети, както и други съпътстващи документи, които обичайно съпровождат реално извършване на услуги със съответния характер и обем.

Не се установява и конкретизация на извършените дейности по съдържание, обем и резултат, която да позволява същите да бъдат обвързани с конкретно фактическо изпълнение, различимо от общи, бланкетни или формално възпроизведени договорни клаузи. От представените доказателства не може да се изведе ясна и последователна картина на извършена работа, нито на нейното материализиране в конкретен краен резултат, подлежащ на проверка и приемане от насрещната страна.

Съществено значение в тази насока има и обстоятелството, че не е доказано реалното

участие на лицата, посочени като експерти, в изпълнението на твърдените услуги, доколкото липсват доказателства за фактическото им ангажиране в релевантния период и в рамките на процесния договор. При това положение остава неизяснено кои конкретни физически лица са осъществили твърдените действия, при каква организация и с какъв принос, което допълнително разколебава твърдението за реално извършена услуга.

Относно кадровата обезпеченост и реалния изпълнител, от събраните по делото доказателства се установява, че част от лицата, посочени от „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД като експерти, изрично са заявили, че не са участвали в изпълнението на процесния договор, нито са осъществявали каквито и да било фактически действия, свързани с неговото изпълнение в релевантния период. Тези изявления представляват пряко доказателство относно липсата на фактическо участие на декларираните изпълнители и по същество разколебават твърдението за реално кадрово обезпечаване на спорните услуги.

Същевременно се установява и обстоятелството, че част от посочените като експерти лица не са били обвързани с дружеството чрез трудови или граждански правоотношения към момента на твърдяното изпълнение на договора, а по отношение на други такива правоотношения са били прекратени значително преди релевантния период. Това обстоятелство обективно изключва възможността същите да бъдат ангажирани като реални изпълнители на дейности по процесния договор, доколкото липсва правна и фактическа връзка между тях и доставчика към момента на твърдяното изпълнение.

При така установените факти се формира обоснован извод, че не е доказано наличието на реално кадрово обезпечаване, необходимо за изпълнение на процесните услуги, нито действителното участие на декларираните експерти в осъществяването на същите. Това води до съществено разколебаване на твърдението, че доставчикът е разполагал с необходимия човешки ресурс за реално изпълнение на възложените дейности.

Допълнително, от съдържанието на представените по делото актове, протоколи и междинни документи се установява, че в процеса на изпълнение са фигурирали лица от други дружества, участващи в обединението, като по делото не са ангажирани доказателства, които да установяват реално участие на експерти именно от „СТРОЙ ТЕХ НАДЗОР“ ЕООД. Това обстоятелство допълнително поставя под съмнение действителния принос на сочения доставчик в изпълнението на договора и разкъсва причинната връзка между издадените от него фактури и твърдените реални дейности.

С оглед на изложеното, при съвкупната преценка на събраните доказателства, съдът приема, че представените фактури и съпътстващи документи не формират последователна, логически свързана и взаимно допълваща се доказателствена верига, която да установява по несъмнен начин реално осъществени доставки на услуги. Отсъствието на доказателства за фактическо изпълнение, в съчетание с липсата на доказано кадрово участие на доставчика и несъответствията относно реалните изпълнители, обосновано води до извод, че процесните фактури не отразяват действително извършени стопански операции.

При така установената липса на доказателства за фактическо изпълнение на услугите,

за тяхната индивидуализация и за реално ангажиране на изпълнителски ресурс, съдът приема, че процесните фактури не отразяват действително осъществени стопански операции, а са лишени от необходимото фактическо основание по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, поради което не могат да обосноват възникване на право на приспадане на данъчен кредит.

При така установеното и въз основа на събраните по делото доказателства, обсъдени поотделно и в съвкупност, Съдът намира, че РА в оспорената част е правилен и законосъобразен, поради което жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора, заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл. 161, ал. 1 ДОПК (Изм. – ДВ, бр. 17 от 13.02.2026 г.) на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ /ЗПП/. Чл. 37 от ЗПП сочи, че заплащането на правната помощ е съобразно вида и количеството на извършената дейност и се определя в наредба на Министерския съвет по предложение на НБПП. Според чл. 24 изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 130 до 450 лв. С оглед материалния интерес на спора, както и значителната фактическа и правна сложност на същия, съдът намира, че на ответната страна се дължи юрисконсултско възнаграждение в максималния предвиден размер от 450 лева, които, превалутирани съгласно чл. 11 от ЗВЕРБ, се равняват на 230,08 евро.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК Административен съд София-град, Трето отделение, 60-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Обединение „Воднадзор Русе 2019“ ДЗЗД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Е. С. С., срещу Ревизионен акт № Р-22220423005238-091-001/17.06.2024 г., издаден от Ц. М. П. - Началник на сектор „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т. като орган, възложил ревизията и Н. Ч. Т. - главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 837/10.07.2025 г. на Директора на Дирекция “ОДОП” - [населено място].

ОСЪЖДА Обединение „Воднадзор Русе 2019“ ДЗЗД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 230,08

евро /двеста и тридесет евро и осем цента /, равностойни на 450 лв. /четиристотин и петдесет лева/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд на Република България в 14- дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: