

РЕШЕНИЕ

№ 16992

гр. София, 04.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав, в
публично заседание на 17.02.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Василева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **10710** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 226 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК) и чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е след отмяна на предходното решение на съда с решение № 9236 ОТ 06.10.2025 г., постановено по адм. дело № 6637/2024 г. на Върховния административен съд (ВАС), първо отделение. С решението си касационната инстанция е приела, че предходният съдебен акт е валиден и допустим, но неправилен. Мотивирал се е, че ревизионен акт № 22221422001202-091-001/19.09.2022 г. е издаден от компетентни органи, следователно е валиден акт. ВАС изрично е указал при новото разглеждане на делото съдът да извърши цялостна проверка за законосъобразност на оспорения акт.

Образувано е по жалба на „АКИДУ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт (РА) № 22221422001202-091-001/19.09.2022 г., издаден от Н. К., и Б. Г. Ч. – и двамата служители в ТД на НАП – П., потвърден с Решение № 1870 от 30.11.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

С ревизионния акт, в частта, която е предмет на настоящото съдебно производство, на „АКИДУ“ ЕООД са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. юли и м. декември 2017 г., м. февруари, м. април и м. юни 2018 г., м. декември 2019 г., м. януари, м. февруари, м. юли и м. август 2020 г. и м. април 2021 г., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „АКВА СТИЛ - 2009“ ЕООД, „АЛФА 17 БГ“ ЕООД, „ЕЛИТ СЕКТОР“ ЕООД, „КОРАЛ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, „РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД, „СПЕКТЪР БИЛДИНГ БГ“ ЕООД и „ТОМАС Т КОМЕРС“ ЕООД, ведно със

съответните лихви.

Жалбоподателят счита оспорения ревизионен акт за незаконосъобразен, немотивиран, необоснован и постановен при съществено нарушение на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалния закон. В жалбата и в представеното във връзка с административното обжалване възражение се поддържа, че неправилно органите по приходите са приели липса на реално осъществени доставки, като са изградили изводите си предимно върху обстоятелства, отнасящи се до доставчиците, а не до самия получател. Твърди се, че при извършените насрещни проверки доставчиците са представили документи, включително фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри и други документи, които според жалбоподателя удостоверяват реалното изпълнение на доставките. Сочи се, че органите по приходите не са обсъдили тези доказателства в тяхната съвкупност, а са приели, че липсата на определени документи или непредставянето им в определен момент е достатъчно основание за отказ на право на данъчен кредит.

В жалбата се поддържа още, че ненамирането на трети за ревизионното производство лица, както и прилагането на процедурата по чл. 32 от ДОПК спрямо доставчици, не може само по себе си да води до извод за липса на доставка. Жалбоподателят оспорва приложението на чл. 37, ал. 4 от ДОПК в смисъла, възприет от органите по приходите, като излага съображения, че непредставянето на документ може да има доказателствено значение само в рамките на конкретната доказателствена преценка, но не създава необорима презумпция за несъществуване на доставката. Твърди се, че при доставките на стоки релевантно е дали получателят е придобил правото да се разпорежда с вещите като собственик, а при услугите – дали е налице резултат от извършена услуга и използване на същата за облагаемата дейност на лицето. Според жалбоподателя тези обстоятелства са доказани с представените фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, счетоводни документи и последващи документи за реализация.

Жалбоподателят поддържа, че доставките са свързани с осъществяваната от дружеството дейност, че са отчетени счетоводно, че фактурите са включени в дневниците за покупки и справките-декларации по ЗДДС, а доставчиците са отразили съответните фактури в отчетните си регистри. Сочи, че не е налице основание за вменяване на отговорност на получателя за евентуални пропуски или нередности при доставчиците, доколкото не са установени обективни данни, че „АКИДУ“ ЕООД е знаело или е било длъжно да знае за участие в данъчна измама. Позовава се на практика на Съда на Европейския съюз и на Върховния административен съд относно правото на приспадане на данъчен кредит, принципа на данъчен неутралитет и недопустимостта отказът на данъчен кредит да се основава единствено на обстоятелства при доставчика, които получателят не е могъл да контролира.

В съдебното заседание на 17.02.2026 г. жалбоподателят, чрез управителя си и процесуалния представител адв. П., поддържа жалбата. Управителят заявява, че дружеството работи от дълъг период и винаги е било изрядно. Процесуалният представител сочи, че за същите периоди е извършвана проверка от органи по приходите при ТД на НАП - Б., при която не са установени задължения, след което е назначена последваща проверка/ревизия, при която органите по приходите са достигнали до различни изводи. Поддържа се, че всички контрагенти са представили изисканите документи, че доставките са осчетоводени, че са налице придружителни писма и протоколи, както и че удържаните от НАП суми следва да бъдат възстановени. В съдебното производство жалбоподателят представя за сведение копие от Решение № 2975/07.05.2024 г. по адм. дело № 1024/2023 г. на АССГ; копие от платежно нареждане от 09.03.2023 г. за заплатена сума по наложен заповор; писмо, с което „АКИДУ“ ЕООД уведомява НАП, че исканите документи са представени по проверка, както и копия от документи на

дружества, представили документи във връзка с проверката, използвани от НАП. Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуалния си представител юр. Д., оспорва жалбата като неоснователна. Поддържа, че ревизионният акт е законосъобразен по мотивите, изложени в Ревизионния доклад, Ревизионния акт и Решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Ответникът не възразява да бъдат приети представените в съдебното заседание писмени доказателства. Претендира присъждане на разноски за производството пред трите инстанции, съобразно представен списък, в общ размер 713,25 евро, включващи юрисконсултско възнаграждение за три инстанции и държавна такса за касационно обжалване.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител, не изразява становище по жалбата.

Административен съд София - град, след като обсъди доводите на страните, събраните по делото доказателства и извърши цялостна проверка на оспорения ревизионен акт в обжалваната му част на основанията по чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намира от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е допустима в частта, която е предмет на настоящото производство. С Определение № 10554/02.11.2023 г. по адм. дело № 8346/2023 г. Върховният административен съд е отменил определение № 3195/11.04.2023 г. по адм. дело № 1024/2023 г. на АССГ в частта, в която е оставена без разглеждане жалбата на „АКИДУ“ ЕООД срещу решението на директора на Дирекция „ОДОП“ С., с което е потвърден РА № Р-22221422001202-091-001/19.09.2022 г. за установени задължения за ДДС за данъчни периоди м. юли и м. декември 2017 г., м. февруари, м. април и м. юни 2018 г., м. декември 2019 г., м. януари, м. февруари, м. юли и м. август 2020 г. и м. април 2021 г., и е върнал делото в тази част за разглеждане по същество. Със същото определение е оставено в сила прекратяването в останалата част, в която жалбата е счтена за недопустима/просрочена относно частта, в която с ревизионния акт не са установени задължения. Следователно предмет на настоящото произнасяне е единствено законосъобразността на ревизионния акт в потвърдената от решаващия орган установителна част. Жалбата е подадена от адресат на акта, имащ правен интерес от оспорването, след проведено задължително административно обжалване, поради което е процесуално допустима в очертаните от ВАС предели.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

От фактическа страна съдът установява следното:

Ревизионното производство е възложено със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221422001202-020-001/11.03.2022 г. за определяне на задълженията на „АКИДУ“ ЕООД по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2017 г. до 30.04.2021 г. Заповедта е издадена от Н. Ж. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П.. Със заповеди за изменение на ЗВР № Р-22221422001202-020-002/14.06.2022 г. и № Р-22221422001202-020-003/14.07.2022 г. срокът за извършване на ревизията е продължен, като краен срок за приключването ѝ е определен 12.08.2022 г. В ревизионния екип е включен Б. Г. Ч. – главен инспектор по приходите, определен за ръководител на ревизията.

По делото са представени заповедите, въз основа на които органът, възложил ревизията, е бил включен в кръга на органите по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК и които могат да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които компетентни са органи на друга териториална дирекция. Представени са Заповед № 3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г., Заповед № 3-ЦУ-343/11.03.2022 г. и Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на директора на ТД на

НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221422001202-092-001/19.08.2022 г., връчен по електронен път на 24.08.2022 г. Срещу ревизионния доклад е подадено писмено възражение с вх. № 53-00-1912/05.09.2022 г. След обсъждане на възражението е издаден Ревизионен акт № Р-22221422001202-091-001/19.09.2022 г. от Н. Ж. К. – орган, възложил ревизията, и Б. Г. Ч. – ръководител на ревизията.

В хода на ревизионното производство на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221422001202-040-001/14.04.2022 г., в отговор на което са представени доказателства и е посочено, че изисканите документи са представяни и в хода на проверка за установяване на факти и обстоятелства с УИН П-22221421076556. С Протокол № 1513873/12.08.2022 г. към ревизионното производство са приобщени доказателства, събрани в хода на посочената проверка. На основание чл. 121, ал. 1 ДОПК е издадено Постановление № С220022-023-0002393/30.08.2022 г. за налагане на предварителни обезпечителни мерки – запор върху банкови сметки и моторни превозни средства. Извършени са проверки в информационната система на НАП. Установено е, че „АКИДУ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС, считано от 01.04.1994 г., като с подадена годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО дружеството е декларирало код на основна икономическа дейност 7112 – инженерни дейности и технически консултации. Установено е, че през ревизираните периоди дружеството е разполагало със собствени транспортни средства, но не притежава регистрирано фискално устройство. През ревизираните периоди „АКИДУ“ ЕООД е декларирало извършени облагаеми доставки на услуги – печат на винил, с място на изпълнение на територията на страната, като органите по приходите не са констатирали основания за корекции на декларираните от дружеството извършени доставки и начисления данък.

По отношение на получените доставки и упражненото право на данъчен кредит е установено, че през ревизираните периоди „АКИДУ“ ЕООД е включило в дневниците си за покупки и в справките-декларации по ЗДДС фактури за доставки, основно на услуги. Отказано е право на приспадане на данъчен кредит в общ размер 10 608,60 лв., както следва: 1 050,00 лв. по една фактура, издадена от „АКВА СТИЛ - 2009“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; 1 088,00 лв. по една фактура, издадена от „АЛФА 17 БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; 3 302,40 лв. по шест фактури, издадени от „ЕЛИТ СЕКТОР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; 1 200,00 лв. по две фактури, издадени от „КОРАЛ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; 2 738,00 лв. по четири фактури, издадени от „РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; 1 120,00 лв. по две фактури, издадени от „СПЕКТЪР БИЛДИНГ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и 110,20 лв. по една фактура, издадена от „ТОМАС Т КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

От ревизираното лице е декларирано, че дейността му е свързана с предоставяне на услуги по проектиране и изграждане на фотоволтаични и соларни системи, като за осъществяване на дейността дружеството не стопанисва собствени и/или наети търговски обекти. Отделно от това, в ревизионното производство е установено, че част от фактурираните към „АКИДУ“ ЕООД доставки са с предмет услуги, обозначени като обработка на данни и изготвяне на екзекутиви за болница „Св. М.“ – [населено място], обработка на данни и изготвяне на екзекутиви за Варненски свободен университет „Ч. Х.“, подготовка на данни за проекти за използване на патентована система за добив на топлинна енергия, подготовка на данни за искане за присъединяване на фотоволтаични централи, изготвяне на товарови графици и оформяне на отчети за енергиен одит на обекти на ГДИН, пресмятане и оформяне на документация за технически проекти и други сходно описани дейности.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците. По делото се установява, че в хода на тези проверки са представяни фактури, договори, приемо-предавателни

протоколи, обратни ведомости, хронологични и аналитични счетоводни регистри, свидетелства за регистрация на ЕКАФП, справки-декларации и отчетни регистри по ЗДДС. Едновременно с това от информационната система на НАП органите по приходите са констатирани, че всички цитирани доставчици са с рисков фискален профил и с прекратена регистрация по ЗДДС при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Установено е още, че издадените от тях фактури с получател „АКИДУ“ ЕООД, с изключение на фактура № 1930/30.04.2018 г. с данъчна основа 1 800,00 лв. и ДДС 360,00 лв., издадена от „РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД, са отразени в дневниците за продажби на доставчиците за съответните данъчни периоди.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите са приели, че представените документи не установяват фактическо извършване на спорните услуги от посочените доставчици към „АКИДУ“ ЕООД. Прието е, че описаните услуги са формално документирани, но не са подкрепени с годни доказателства за конкретно извършена работа, за конкретен резултат, за лицата, които са я извършили, за използван ресурс, за начина на формиране на цената, за връзката между фактурираните услуги и конкретни последващи облагаеми доставки на ревизираното лице. Посочено е, че доставчиците не разполагат с доказана кадрова, техническа и материална обезпеченост за изпълнение на услугите, а представените документи имат формален характер и не доказват реална икономическа операция. На тази основа е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС.

С Решение № 1870/30.11.2022 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ С. е потвърдил ревизионния акт в частта на установените задължения за ДДС за процесните периоди, като е възприел извода на органите по приходите за недоказана реалност на фактурираните доставки. В друга част жалбата е оставена без разглеждане, като тази част не е предмет на настоящото производство съобразно влязлото в сила определение на ВАС относно допустимостта на производството.

След постановяване на Решение № 2975/07.05.2024 г. по адм. дело № 1024/2023 г., с което първоначално е прогласена нищожността на ревизионния акт, Върховният административен съд с Решение № 9236/06.10.2025 г. по адм. дело № 6637/2024 г. е отменил първоинстанционното решение и е върнал делото за ново разглеждане от друг състав. ВАС е приел, че ревизионният акт не е нищожен поради участието в ревизионното производство на орган по приходите от друга териториална дирекция, когато същият е определен по реда на чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП, и е съобразил постановеното по тълкувателно дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на ВАС. Поради липса на мотиви по останалите критерии за законосъобразност по чл. 160, ал. 2 от ДОПК делото е върнато за ново разглеждане.

В предходно проведеното пред АССГ производство като доказателства по делото са приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства удостоверяващи притежаването на КЕП от лицата, подписали в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

В съдебното производство при новото разглеждане са приети представените по делото писмени доказателства, включително доказателствата, събрани в предходните съдебни производства. Допълнително представените от жалбоподателя документи в откритото съдебно заседание на 17.02.2026 г. следва да се посочи, че са представени още пред ревизиращите, с възражението на РД, както и в предходното съдебно разглеждане пред АССГ. Страните не са направили други

доказателствени искания и не са сочили нови доказателства.

С определение по настоящото дело съдът е конституирал страните и е разпределил доказателствената тежест между тях.

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

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Проверката обхваща всички основания по чл. 146 от АПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК.

По компетентността съдът съобразява задължителните указания на Върховния административен съд, дадени с решение № 9236 от 06.10.2025 г. по адм. д. № 6637/2024 г., с което първоначално постановеното по делото решение е отменено и делото е върнато за ново разглеждане. С касационното решение е прието, че изводът за нищожност на РА поради липса на компетентност е неправилен, като делото е върнато за произнасяне по останалите основания за законосъобразност на акта. При това положение настоящият състав приема, че РА не е нищожен поради липса на компетентност.

Спазена е изискуемата от закона форма. Издадени са ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, съдържащи изискуемите реквизити по чл. 113, чл. 117 и чл. 120 от ДОПК. РД е връчен на ревизираното лице, срещу него е подадено възражение, а РА съдържа фактически и правни основания, като констатациите в ревизионния доклад са възприети и съставляват част от мотивите на акта. В акта са посочени както доставчиците, така и данъчните периоди, размерите на отказания данъчен кредит, приложимите правни основания – чл. 68, ал. 1, т. 1, чл. 69, ал. 1, т. 1, чл. 70, ал. 5, чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС, както и основанийето за начисляване на лихви – чл. 175 от ДОПК във връзка със Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания. Поради това съдът не установява порок във формата, който да препятства съдебния контрол или да обуславя отмяна на ревизионния акт.

Не се установяват и съществени нарушения на административнопроизводствените правила. В хода на ревизията на „АКИДУ“ ЕООД е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на което дружеството е заявило, че документите са представени в хода на предходна проверка за установяване на факти и обстоятелства с УИН П-22221421076556. С Протокол № 1513873/12.08.2022 г. доказателствата от тази проверка са приобщени към ревизионното производство. Извършени са насрещни проверки на всички процесни доставчици, събрани са представените от тях документи – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, оборотни ведомости, аналитични и хронологични регистри, отчетни регистри по ЗДДС, справки-декларации и други документи. Извършени са и справки в информационната система на НАП относно

регистрацията по ЗДДС, подаването на ГДД по чл. 92 от ЗКПО, наличието на персонал, декларирани покупки и продажби, регистрацията и използването на фискални устройства, както и данни за рисковия профил на доставчиците. Ревизираното лице е уведомено за резултатите от ревизията чрез връчения РД и е упражнило правото си на възражение. Поради това не може да се приеме, че ревизионният акт е постановен при ограничаване на правото на защита.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че органите по приходите са изградили изводите си единствено върху ненамиране на доставчиците или върху непредставяне на документи. От съдържанието на РД и РА се установява, че отказът на данъчен кредит не се основава само на формално приложение на чл. 37, ал. 4 от ДОПК, а на съвкупност от факти: общ и неконкретизиран предмет на договорите и протоколите, липса на доказателства за конкретен резултат от услугите, липса на доказателства за лицата, които са ги извършили, липса на кадрова, техническа и материална обезпеченост при доставчиците, рисков фискален профил на всички доставчици, прекратена регистрация по ЗДДС по чл. 176 от ЗДДС, неотчитане на плащания чрез фискални устройства, фактури от рискови контрагенти в дневниците за покупки на доставчиците, неподаване на годишни данъчни декларации от част от тях, както и данни от ревизионни актове на „РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД и „ЕЛИТ СЕКТОР“ ЕООД, че тези дружества не извършват реална икономическа дейност. Следователно ревизионният акт не почива на презумпция, а на доказателствен анализ, чието съответствие с материалния закон следва да бъде проверено по същество.

Спорът е по материалната законосъобразност на отказа на право на приспадане на данъчен кредит.

По материалноправния спор съдът съобразява следното. Правото на приспадане на данъчен кредит е основен елемент от механизма на ДДС и гарантира данъчния неутралитет, но възниква само при наличие на материалноправните предпоставки, предвидени в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС това право възниква, когато стоките или услугите са използвани за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки. От чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС следва, че доставката трябва да е реално осъществена, а съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС право на данъчен кредит не е налице при неправомерно начислен данък.

В практиката на СЕС последователно е разграничено формалното притежаване на фактура от материалното наличие на реална доставка. В решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11, „Боник“ ЕООД, Съдът приема, че за да се признае право на приспадане, следва да се установи дали доставките са реално осъществени и дали стоките или услугите са използвани за последващи облагаеми сделки. В решение от

18.07.2013 г. по дело С-78/12, „Евита-К“ ЕООД, СЕС посочва, че лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на условията за това право. В решение от 13.02.2014 г. по дело С-18/13, „Макс Пен“ ЕООД, е прието, че правото на приспадане може да бъде отказано, когато въз основа на обективни данни се установи, че доставката не е реално извършена или че лицето участва в злоупотреба. В решенията по съединени дела С-80/11 и С-142/11, Mahagében и Dávid, както и по дело С-324/11, Tóth, СЕС приема, че правото на приспадане не може да бъде отказано само поради нарушения при доставчика, ако получателят не е знаел и не е могъл да знае за измама. Същевременно тази защита е приложима при доказана реалност на доставката, а не когато самият положителен факт на доставката не е установен. В определението по дело С-610/19, Vikingo Fővállalkozó, СЕС отново подчертава, че не е допустим автоматичен отказ само поради особености във веригата на доставки или нарушения при доставчика, но националният съд следва да извърши цялостна преценка на всички факти. В решение по дело С-154/20, Kemwater ProChemie, както и в решение по дело С-281/20, Ferimet, СЕС приема, че когато не е установена действителната доставка или обстоятелствата около доставчика са от значение за проверката на материалноправните условия, правото на приспадане може да бъде отказано, ако данъчно задълженото лице не докаже необходимите факти.

От тази практика следва, че съдът не може да признае право на данъчен кредит само поради наличие на фактура, счетоводно отразяване и включване в дневниците по ЗДДС. Тези обстоятелства са формални предпоставки и косвени доказателствени средства. Те не заместват доказването на реално извършена облагаема доставка. Именно поради това доводите на жалбоподателя, че фактурите са осчетоводени, включени са в дневниците за покупки, а по-голямата част са отразени и от доставчиците в дневниците за продажби, не са достатъчни да обосноват реалност на доставките. Съдът следва да прецени не само документалното оформяне, а дали зад тези документи стои действително извършена стопанска операция.

В настоящия случай спорните доставки са изцяло или преимуществено доставки на услуги. При услугите доказването на реалност изисква установяване на конкретно възлагане, съдържание на задачата, изпълнител, използван ресурс, време и място на изпълнение, конкретен резултат, предаване на този резултат и използването му в последващата облагаема дейност на получателя. Тези обстоятелства не се доказват с общи договори и приемо-предавателни протоколи, в които липсва индивидуализиране на конкретния резултат, липсва техническо съдържание, липсват приложения, файлове, чертежи, изчисления, ексекютиви, товарови графици или други годни носители на твърдяната услуга.

По доставките от „АКВА СТИЛ - 2009“ ЕООД е отказан данъчен кредит в размер на 1 050,00 лв. по една фактура. По делото са налице данни за представена фактура и съпътстващи документи, но същите не установяват конкретно извършена услуга.

Посоченият предмет е от кръга на технически и проектантски дейности, свързани с подготовка на документация, но не са представени самите технически материали, проектни части, изчисления, файлове или друг резултат, който да бъде индивидуализиран като изготвен именно от този доставчик и предаден на „АКИДУ“ ЕООД. Не е установено кои лица са извършили услугата, с каква квалификация, с какъв ресурс и в какъв срок. Не е доказана и пряка връзка между фактурираната услуга и конкретна последваща облагаема доставка на жалбоподателя. Поради това фактурата и формалният протокол не са достатъчни за доказване на реалност по смисъла на чл. 9 от ЗДДС.

По доставката от „АЛФА 17 БГ“ ЕООД е отказан данъчен кредит в размер на 1 088,00 лв. по една фактура. И при този доставчик представените документи имат формален характер и не дават възможност да се установи действителното съдържание на извършената работа. Услугата е описана общо, без конкретизация на резултата. При услуги по подготовка на данни, техническа или проектна документация, доказателствено релевантни са не само фактурата и договорът, а конкретният носител на извършената работа. Такъв не е представен. Не са установени лица-изпълнители, техническа обезпеченост и връзка с последващ проект или облагаема сделка на „АКИДУ“ ЕООД. Ето защо органите по приходите обосновано са приели, че не е доказана реалност на доставката.

По фактурите, издадени от „ЕЛИТ СЕКТОР“ ЕООД, е отказан данъчен кредит в общ размер на 3 302,40 лв. по шест фактури. Съобразно констатациите предметът на част от тези доставки е свързан с обработка на данни и изготвяне на екзекутиви за болница „Св. М.“ – [населено място], обработка на данни и изготвяне на екзекутиви за Варненски свободен университет „Ч. Х.“, подготовка на данни за проекти за използване на патентована система за добив на топлинна енергия, изготвяне на товари графици и други сходни дейности. Това са дейности, които предполагат конкретни технически резултати. Ако действително са изготвени екзекутиви, товари графици или документация за проекти, следва да са налице самите екзекутиви, графици, изчисления, чертежи, електронни файлове, задания, кореспонденция с възложители или документи, от които да се проследи използването им. Такива доказателства не са представени. Още по-съществено е, че за „ЕЛИТ СЕКТОР“ ЕООД са налице констатации за рисков фискален профил, прекратена регистрация по ЗДДС, липса на доказана кадрова и техническа обезпеченост, както и данни от ревизионни актове за липса на реална икономическа дейност. Тези обстоятелства не са самостоятелно основание за отказ, но при липса на конкретни доказателства за изпълнение подкрепят извода, че документите не удостоверяват реални доставки.

По фактурите от „КОРАЛ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е отказан данъчен кредит в размер на 1 200,00 лв. по две фактури. Представените договори и протоколи не съдържат достатъчна индивидуализация на конкретно изпълнена услуга. Липсват

доказателства за конкретни технически материали, за обем и съдържание на обработените данни, за лица-изпълнители и за използване на резултата от „АКИДУ“ ЕООД. Наличието на счетоводно отразяване и представен приемо-предавателен протокол, който не индивидуализира реално предаден резултат, не установява доставка по чл. 9 от ЗДДС. Неоснователно е възражението, че предметът на услугите не изисквал специална материална база. Дори да не се изисква значителна материална обезпеченост, при технически и консултантски услуги се изисква поне човешки ресурс и експертиза, както и реален резултат от труда. Именно тези елементи не са доказани.

По доставките от „РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД е отказан данъчен кредит в размер на 738,00 лв. по четири фактури. Отделно е установено, че фактура № 1930/30.04.2018 г. с данъчна основа 1 800,00 лв. и ДДС 360,00 лв. не е била представена в хода на ревизията нито от ревизираното лице, нито от сочения доставчик, и не е отразена в дневника за продажби на доставчика. Това обстоятелство е особено съществено, тъй като показва липса дори на последователна документална следа по част от твърдените отношения. За останалите фактури също липсват доказателства за реален резултат от твърдените услуги, за конкретни лица, които са ги извършили, и за връзка с последваща облагаема дейност. Налице са и констатации, че „РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД е дружество с рисков фискален профил, с прекратена регистрация по ЗДДС и с ревизионни констатации за липса на реална икономическа дейност. При такава доказателствена картина съдът приема, че отказът на данъчен кредит по фактурите на този доставчик е правилен.

По фактурите от „СПЕКТЪР БИЛДИНГ БГ“ ЕООД е отказан данъчен кредит в размер на 1 120,00 лв. по две фактури. И тук документите са формални и не установяват конкретно изпълнение. От представените договори и протоколи не може да се установи какъв точно резултат е предаден, в какъв обем, по какво задание, от кого е изготвен и как е използван от жалбоподателя. При липса на такива данни съдът не може да приеме, че е налице реално извършена услуга само защото е издадена фактура и е съставен приемо-предавателен протокол. Частният документ доказва единствено, че съдържащите се в него изявления са направени от лицата, които са го подписали, но не и истинността на удостоверените факти за реално изпълнение.

По фактурата от „ТОМАС Т КОМЕРС“ ЕООД е отказан данъчен кредит в размер на 110,20 лв. по една фактура. Макар размерът да е значително по-нисък от останалите, материалноправните предпоставки за приспадане са същите. И по тази доставка не са налице годни доказателства за конкретно изпълнение, конкретен резултат, лица-изпълнители и използване на резултата в облагаемата дейност на „АКИДУ“ ЕООД. Ето защо и по тази фактура отказът е законосъобразен.

Общото за всички доставчици е, че представените документи не позволяват проследяване на реален стопански процес. Договорите и приемо-предавателните

протоколи са съставени по сходен модел, съдържат общи формулировки, не индивидуализират конкретни резултати и не са подкрепени с обективни доказателства извън самите тях. Липсват задания от „АКИДУ“ ЕООД към доставчиците, липсва кореспонденция по възлагане и приемане, липсват електронни файлове, чертежи, графици, екзекутиви, отчети, технически части или други материали, които биха били естественият резултат от фактурираните услуги. Липсват и доказателства за последващо използване на тези резултати при конкретни клиенти или обекти на жалбоподателя. При това положение съдът не може да приеме, че е доказано фактическо изпълнение на услугите.

Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че органите по приходите са игнорирали представените от доставчиците документи. Документите са обсъдени, но правилно е прието, че те не са достатъчни. Данъчното право не изисква непременно доказване с определен вид документ, но изисква съвкупността от доказателствата да води до категоричен извод за реална доставка. В случая съвкупността води до обратния извод.

Неоснователно е и възражението, че непредставянето на доказателства от трети лица не може да се противопостави на жалбоподателя. По принцип това възражение е правилно, но в конкретния случай е от значение, че отказът не се основава единствено на поведение на доставчиците, а на недоказване на материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане при самия получател. Жалбоподателят е този, който черпи благоприятни последици от упражненото право на данъчен кредит, поради което той следва да установи, че е получил конкретни услуги, използвани за облагаемата му дейност. Това не представлява вменяване на отговорност за чуждо поведение, а прилагане на общото правило за доказване на положителния факт, от който страната извлича права.

Неоснователен е и доводът, че доставките са използвани за последващи облагаеми доставки, тъй като органите по приходите не са коригирали начисления от „АКИДУ“ ЕООД данък по извършените от него продажби. Липсата на корекции по продажбите на ревизираното лице не доказва автоматично, че спорните входящи доставки са реално получени именно от посочените доставчици. Възможно е ревизираното лице да е извършвало облагаема дейност, но това не установява, че конкретните фактурирани услуги са извършени от конкретните доставчици, в посочения обем и стойност. За правото на данъчен кредит е необходима връзка между конкретната входяща доставка и облагаемата дейност, а не само общо наличие на облагаема дейност.

Неоснователно е и възражението, че липсата на кадрова и материална обезпеченост при доставчиците не е правно релевантна. Вярно е, че съгласно практиката на СЕС данъчният кредит не може да бъде отказан само защото доставчикът няма персонал или материална база, ако доставката е реално извършена и получателят не е знаел за измама. Но при услуги, които предполагат техническо, проектантско,

консултантско или аналитично изпълнение, липсата на доказан човешки ресурс, липсата на данни за изпълнители и липсата на материализиран резултат са обективни обстоятелства от значение за реалността на доставката. Те не са използвани като самостоятелна санкция за доставчика, а като част от доказателствената преценка дали услугите изобщо са извършени.

Изложеното от жалбоподателя, че за процесните периоди е била извършена предходна проверка се подкрепя от представени по делото документи. От съдържанието на тези документи обаче не може да се направи извод за приключила проверка с конкретен резултат, нито за констатации относно наличието или липсата на данъчни задължения на дружеството. Представените доказателства удостоверяват единствено събиране и предоставяне на документи в рамките на контролна дейност, но не и формиран окончателен извод на орган по приходите.

Не са налице данни за съставен акт или друг официален документ, който да материализира резултат от проверката и да има правно значение за установяване или отричане на данъчни задължения.

Независимо от това, дори да се приеме, че при предходна проверка не са били установени нарушения, същата не препятства възлагането на последваща ревизия, нито обвързва органите по приходите при извършване на ревизионното производство, тъй като проверката не приключва с установителен акт със стабилност, аналогична на ревизионния акт.

Съдът отчита и обстоятелството, че с покана по чл. 103 ДОПК № П-22221421076556-177-001/26.10.2021 г. дружеството е било уведомено за установено неправомерно ползване на данъчен кредит по фактури, издадени от 11 доставчика, включително част от процесните, и е приканено да отстрани несъответствията. Констатирано е, че през данъчен период 04.2021 г. „АКИДУ“ ЕООД е извършило корекция на упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „СИСТЕМА ГРУП“ ЕООД и „НЮ ЮРЪП ДАЙРЕКТЪРИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Това обстоятелство не доказва само по себе си нереалност на настоящите доставки, но е относимо към общата преценка за поведението на ревизираното лице и за това, че същото е било уведомено за установени несъответствия по сходни фактури от рискови доставчици.

При съвкупната преценка съдът приема, че по всички процесни фактури липсват убедителни доказателства за реално извършени услуги. Представените фактури, договори, протоколи и счетоводни регистри установяват формално документирание, но не доказват материалноправния факт на доставка по чл. 9 от ЗДДС. След като не е доказано реално получаване на услугите, не са изпълнени предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, а начисленият данък се явява неправомерно начислен по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Поради това отказът на право на приспадане на данъчен кредит е материалноправно законосъобразен.

Законосъобразно са начислени и лихвите по чл. 175 от ДОПК. След като данъчният

кредит е упражнен неправомерно за съответните периоди, лихвата е дължима за периода на неправомерното ползване на данъчното предимство до установяване на задължението. Обстоятелството, че част от сумите са били платени или събрани по заповед, не засяга законосъобразността на РА, а има значение единствено за изпълнението на установените задължения.

Съдът намира, че ревизионният акт съответства и на целта на закона. Целта на ЗДДС и на общата система на ДДС е да се гарантира данъчен неутралитет при реални икономически операции, но не и да се допуска приспадане на данък въз основа на формални документи, които не установяват действително получени доставки. Отказът на данъчен кредит в случая не е санкция за действия на трети лица, а последица от недоказване на материалноправните предпоставки за упражняване на правото.

По изложените съображения съдът приема, че РА № Р-22221422001202-091-001/19.09.2022 г. в оспорената и потвърдена част е издаден от компетентни органи, в предвидената от закона форма, при спазване на административнопроизводствените правила, в съответствие с материалния закон и с целта на закона. Жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК съдът намира, че в полза на ответника следва да се присъдят разноски. От представения списък се установява, че е претендирано юрисконсултско възнаграждение в общ размер на 653 евро за трите съдебни инстанции, както и държавна такса за касационно обжалване в размер на 60,25 евро. С оглед изменението на чл. 161, ал. 1 ДОПК (ДВ, бр. 17/2026 г.), за настоящата инстанция възнаграждението следва да се определи по реда на чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ във връзка с § 5 и чл. 12 и чл. 13 от Закона за въвеждане на еврото в Република България, като съдът го определя на 102,26 евро, поради което от общо претендираното възнаграждение се изключва частта за тази инстанция и се присъжда възнаграждение за предходните две инстанции в размер на 435,34 евро. При това положение на ответника следва да се присъдят разноски в общ размер на 597,84 евро.

Водим от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 66 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АКИДУ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт (РА) № 22221422001202-091-001/19.09.2022 г., издаден от Н. К., и Б. Г. Ч. – и двамата служители в ТД на НАП – П., потвърден с Решение № 1870 от 30.11.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА „АКИДУ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноси по делото в размер на 597,84 евро (петстотин деветдесет и седем евро и осемдесет и четири евроцента).

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

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

СЪДИЯ: