

РЕШЕНИЕ

№ 13352

гр. София, 04.04.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63 състав, в публично заседание на 25.03.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Десислава Лазарова, като разгледа дело номер **12245** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Настоящото производство е след постановяване и в изпълнение указанията на Решение № 11625/18.11.2025г. по адм.д. № 8143/2024г. по описа на Върховния административен съд, Първо отделение.

Образувано е по Жалба на „Линеа Трейдинг“ ЕООД, с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя М. С. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221522003133-001/21.12.2022г., издаден от К. Т. Ч. – орган, възложил ревизията и Б. Б. Л. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 614/12.05.2023г. на Директор Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, за непризнат данъчен кредит в общ размер на 35 642.48 лв. по фактури, издадени от доставчиците: „АПЛУЗА“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „ВАЛЕНТИН ЙОРДАНОВ БГ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „ПРО Д.“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. за данъчни периоди: м. 05.2019 г., от м. 07.2019 г. до м. 09.2019 г. и от м. 11.2019 г. до м. 02.2020 г. и са начислени лихви за забава в общ размер па 11 547.51 лв.

Жалбоподателят оспорва ревизионният акт, като излага аргументи за незаконосъобразност на акта поради нарушение на материалния закон. Намира, че същия е необоснован и са неправилни изводите на приходните органи за липса на реалност на спорните доставки по фактурите, издадени от от „Апалуза“ ЕООД, „Про Дистрибушън“ ЕООД и „Валентин Йорданов БГ“ ЕООД. Счита, че представените доказателства при административното оспорване на РА, обосновават

извод за наличие на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците - граждански договори, констативни протоколи за свършена работа, разписки за получени суми и платежни нареждания за плащане по фактури, инвентаризационен опис на ДМА към 31.12.2019г., хронологичен регистър на сметка 208

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. В., която поддържа жалбата и моли да бъде отменен ревизионният акт. Претендира разноски по представен списък за всички инстанции.

Ответникът – Директор на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт С., оспорва жалбата изцяло и иска същата да бъде оставена без уважение като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение за всички инстанции. Софийска Градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител, не взема становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221522003133-020-001 от 23.06.2022г., връчена електронно на 27.06.2022 г., издадена от М. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., в качеството си на заместник на К. Т. Ч., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., на основание Заповед № 547/17.06.2020г. на директора на ТД на НАП В. Т. и Заповед №4362/23.06.2022 г. на и.д. директор на ТД на НАП В. Т., с която е възложено извършването на ревизия на „ЛИНЕА ТРЕЙДИНГ“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделни данъчни периоди от 01.05.2019 г. до 29.02.2020 г.

Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221522003133-020-002 от 19.09.2022 г. е продължен срокът за извършване на ревизията до 27.10.2022 г. На основание чл. 34 от ДОПК ревизионното производство е спряно със Заповед №Р- 22221522003133-023-001/28.09.2022 г. и възобновено на основание чл. 35 от ДОПК. със Заповед №Р-22221522003133-143-001/11.10.2022г.

Цитираните заповеди /с изключение на Заповед за възлагане на ревизия от 23.06.2022 г./ са издадени от К. Т. Ч. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповед №3-ЦУ-1153/23.06.2022г. и Заповед №3-ЦУ- 753/05.05.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-245 от 05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221522003133-092-001 от 28.11.2022г., връчен по електронен път на 28.11.2022 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение от жалбоподателя срещу констатациите и предложенията за установяване на задължения в РД.

Ревизията приключва с издаването на РА №Р-22221522003133-091-001/21.12.2022г., издаден от К. Т. Ч., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. и Б. Б. Д., на длъжност главен Инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 05.01.2023г.

Видно от разпоредителната част на РА /Таблица 3/, са установени допълнителни задължения за довносяне общо в размер на 47 189,99 лв. /от тях ДДС в общ размер на 35 642,48 лв. и лихви за забава върху главницата, в общ размер на 11 547,51 лв./, предмет на оспорване в настоящото производство.

По делото е установено и не се спори между страните, че ревизираното лице-има основен предмет на дейност-търговия на едро с фармацевтични стоки, медицинска техника и апаратура.

ЮЛ е регистрирано като субект по ДОПК, а от 16.09.2016г. е регистрирано и по ЗДДС.

В хода на ревизията, от приходните органи, на основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на преките доставчици: „АПАЛУЗА“ ЕООД, „ВАЛЕНТИН ЙОРДАНОВ БГ“ ЕООД и „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД. Изготвените за целите на проверките ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. При извършеното посещение на адреса за кореспонденция на „АПАЛУЗА“ ЕООД е установено, че няма имот с такава номерация.

В законоустановения срок доставчиците не са представили изискваните документи - счетоводни регистри, доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, информация относно това кой реално е извършил фактурираните доставки, договори, приемо-предавателни протоколи, нито доказателства за превъзлагане на доставките на трети лица.

От жалбоподателя, като страна по спорните доставки, са представени копия на фактурите, с приложени към тях договори и протоколи за извършени дейности.

Органите по приходите са анализирали представените доказателства, както и възможността именно посочените във фактурите доставчици да са извършили спорните доставки с наличния кадрови, материален и технически ресурс. Установено е, че, съгласно представените договори за услуги, същите са с предмет: рекламни услуги, подготовка и организация на събития, презентации, обучения, пазарно проучване, анкети, печат на обучителни материали, подготовка и печат на листовки, брошури, авторски проект и подготовка и др.

Въз основа на извършени от ревизиращите органи служебни проверки в информационния масив на НАП, е установено, че: доставчиците „АПАЛУЗА“ ЕООД, „ВАЛЕНТИН ЙОРДАНОВ БГ“ ЕООД и „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, за ревизирия период, не са разполагали с материален, технологичен и кадрови ресурс за извършване на процесите доставки, нямат наети лица по трудови правоотношения /с изключение на „АПАЛУЗА“ ЕООД/, не са приложени доказателства за лицата, преки изпълнители на възложените работи. Не са подавани справки за лица, които работят по граждански договори и няма регистрирани такива. Не са представени доказателства за наличие на търговски обекти /собствени или наети/, от които да извършват дейността си. Не са представени счетоводни регистри и доказателства за получени плащания.

Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите са направили извод, че за фактурите, издадени от процесните доставчици, не се установява реалност на доставките, доколкото не е доказано реалното извършване на фактурираните услуги. Формиран е извод за недоказана реалност на доставките, поради което е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68 ал. 1, т. 1 и 2 и чл. 69 ал. 1, т. 1. във връзка с чл. 6 и 9 от ЗДДС, в общ размер на 35 642,48 лв. и са начислени съответни лихви.

Конкретно по доставчици и периоди непризнатото право на приспадане на данъчен кредит е, както следва:

-в размер на 22 240,40 лв. за данъчни периоди от м. 07.2019 г. до м. 09.2019 г. по 14 фактури, подробно посочени по номер и дата на издаване на стр.14 от РД, издадени от „АПАЛУЗА“ ЕООД с предмет на доставки: пазарно проучване, анкети и стратегия за позициониране на пазара; адаптация, обучение и въвеждане на софтуер за управление на продажбите, наливане на данни; провеждане на 3 дневно обучение; обучение и тест за потенциал; разработване на рецептура и регистрация на 3 козметични гела; разработване на национална маркетингова стратегия; визитни картички; изработки на мострени торби; дизайн, предпечат и печат на листовки и др;

-в размер на 9 462.08 лв. за данъчни периоди м. 11.2019 г. м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. по 9 фактури подробно посочени по номер и дата на издаване на стр.15-стр.16 от РД, издадени от „ВАЛЕНТИН ЙОРДАНОВ БГ“ ЕООД с предмет на доставка тридневно събитие, двудневно събитие, отпечатване на книжка, подготовка и печат на листовки, авторски проект и предпечатна

подготовка отпечатване на брошури, организация и провеждане на участие и др.;

-в размер на 3 940,00 лв. за данъчен период м. 05.2019 г. по 3 фактури подробно посочени по номер и дата на издаване на стр.18 и стр.19 от РД, издадени от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД с предмет на доставка организация и провеждане на участие и печат на обучителни материали.

В хода на административното оспорване на РА, пред решаващия орган, жалбоподателят е представил доказателства за техническа, материална и кадрова обезпеченост на доставчиците, приети с административната преписка в хода на съдебното производство, както следва: граждански договори, констативни протоколи за свършена работа, разписки за получените суми и платежни нареждания за плащане по фактури, както и хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки, фактури от предходни доставчици, инвентаризационни описи, инвентарни книги, граждански договори с физически лица, за които се твърди, че са извършили процесните услуги и др. Писмените доказателства са обсъдени задълбочено от директора на Дирекция“ ОДОП- С., който е формирал извод, че същите не са достатъчни до обосноват извод, различен от този на ревизиращия екип, тъй като не съдържат информация, относно съответните необходими умения на лицата, предоставили услугите, които са със специфичен предмет, както и по част от доставките липсва информация кои конкретно лица са изпълнители на услугите и къде същите са осъществени.

В съдебното производство, жалбоподателят е представил нови доказателства: копия, незаверени за вярност от процесуалния представител на жалбоподателя, с поставен върху тях мокър печат на доставчика, без означение „В. с оригинала“ или подпис на управителя, на: протоколи за предаване на готово изделие, фактури, синтетични ОВ, приети от съда. Представените незаверени копия от протоколи за предаване на готово изделие, подписани от управителя на „Апалуза“ ЕООД – М. М. са оспорени по реда на чл.193 от ГПК от страна на ответника, с твърдения, че същите са неистински частни документи, а именно са неавтентични, като се оспорва, че подписа върху тях -не е положен от управителя на доставчика „Апалуза“ ЕООД-М. М.. Съдът е открил производство по оспорване на: Протоколи за предаване на готово изделие от 19.09.2019г; от 04.05.2019г; от 11.09.2019г; от 23.07.2019г; от 30.07.2019г; от 26.09.2019г; от 27.09.2019г; от 17.08.2019г; от 19.08.2019г; от 25.09.2019г; от 12.09.2019г; от 25.07.2019г; от 09.07.2019г., като е указал на жалбоподателя, че в случай, че ще се ползва от същите в негова тежест е да докаже истинността на оспорените протоколи, в частност тяхното авторство. В открито съдебно заседание процесуалния представител на жалбоподателя изрично е заявил, че ще се ползва от оспорените писмени доказателства, като за целта е бил задължен-да представи оригиналите на представените копия. До приключване на съдебното дирене от страна на жалбоподателя-по делото не са представени оригинали на оспорените частни документи, не са представени и заверени за вярност преписи по делото. С оглед доказателствената тежест, която носи от жалбоподателя е представен Протокол, в оригинал /л. 269 от делото/, от „Аплауза“ ЕООД, съдържащ удостоверително изявление, че приемо-предавателни протоколи, свързани с изпълнение на договори за доставка на услуги към Линей Т., са подписвани от Управителя М. Ж. М.. П. разпит на Управителя на доставчика е оттеглен от жалбоподателя. Други доказателства, допустими по смисъла на чл.194, ал.1 от ГПК, вр. чл. 144 от АПК-от страна на жалбоподателя не са представени, поради което и с оглед доказателствената тежест, която носи, съдът прави извод, че жалбоподателят не успя чрез пълно и главно доказване в производството да установи истинността на оспорените частни документи, относно тяхното авторство, поради което и съдът на основание чл. 194, ал.2 от ГПК, вр. чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 161 от ГПК, вр. чл. 144 от АПК, приема за установена неистинността на представените доказателства, относно авторството за приел изпълнението по протоколите на управителя на „Аплауза“ ЕООД, поради което и съдът

ги изключва от доказателствата по делото и не ги кредитира като такива.

По делото е прието основно и допълнително заключение по допуснатата ССЧЕ на ВЛ-И. А., неоспорени от страните и кредитирани от съда като компетентни и обективни.

От заключенията на ВЛ, се установява, че: фактурите от „Апалуза“ ЕООД, са издадени въз основа на представените Договор за изработка на рецептури и регистрация на 3 бр. козметични изделия, Договор за изработка от 15.07.2019 година, Договор за изработка от 01.08.2019 година, Договор за изработка от 05.07.2019 година, Договор за изработка от 30.06.2019 година и Договор за изработка от 27.04.2019 година. Налице са и протоколи за предаване на готови изделия. Фактурите на „Валентин Йорданов БГ“ ЕООД са издадени въз основа на Договор от 21.10.2019г., Договор от 01.11.2019 година, Договор от 30.10.2019 година, Договор от 12.11.2019 година, Договор от 12.12.2019 година, Договор от 10.01.2020 година и Договор от 05.01.2021 година. Налице са и протоколи за извършени дейности. Фактурите на „Про дистрибушън“ ЕООД са издадени на база Договор за рекламна дейност от 14.04.2019 година и Договор за рекламна дейност от 03.04.2019 година. Налице са и протоколи за предадени обучителни материали. Всички издадени фактури са отразени в счетоводството на жалбоподателя, както и в счетоводството на доставчиците по счетоводна сметка 703 – Приходи от услуги.

Вещото лице е констатирало, че „Апалуза“ ЕООД не е имало назначени лица на трудов договор. Съобразило е обстоятелството, че по сключен граждански договор от 01.07.2019 година, между „Апалуза“ ЕООД (Възложител) и И. М. М. изпълнителя се задължава да извърши: Дизайн и предпечат на брошури, визитки и листовки без посочен краен срок, като за това възложителя ще му изплати 650,00 лв. Подробно е обсъдил и техническия потенциал, като е обосновал заключение, че не става ясно как „Апалуза“ ЕООД е извършило услугите, предмет на фактурите по доставките към „Линеа Трейдинг“ ЕООД, а именно: изработка на рецептури и регистрация на три козметични изделия, адаптация към дейността на фирмата възложител на готов за работа софтуер Е., качване на данни за работа, наливане на съществуваща база и обучение на персонала за работа със софтуера, обучение на търговски персонал 6 човека и проверка на потенциала на обучените персонал, пазарно проучване, анкети и стратегия за позициониране на марката продукти за орална хигиена Beverly Hills formula, съдействие за сключване на стратегически договори за продажба с важни ключови клиенти и подготовка и провеждане на Национална маркетингова стратегия, out door в периода 01.10.2019 - 31.12.2019 година, разработване на стратегия за пазарно позициониране и разпространение на TS - 1 - Pro система за професионално почистване на езика, програма анализ на потенциалните потребители. Според вещото лице, може да се предположи, че доставчикът е извършил услугите по печат на рекламни материали.

По отношение на другите доставчици - „Валентин Йорданов БГ“ ЕООД и „Про дистрибушън“ ЕООД, ВЛ посочва в заключението си, че е констатирал, че нямат назначени лица на трудов договор.

При съобразяване с наличния технически ресурс на всяко едно от двете дружества, вещото лице е дало допълнително заключение, че не става ясно как „Валентин Йорданов БГ“ ЕООД е извършило услугите, предмет на фактурите по доставките към „Линеа Трейдинг“ ЕООД и по какъв начин „Про дистрибушън“ ЕООД е извършило услугите, предмет на фактурите по доставките към „Линеа Трейдинг“ ЕООД, като е съобразил тяхното естество и изчерпателно ги е посочил.

За доказване на достоверността на оспорените протоколи за предаване на готово изделие, изходящи от управителя на „Апалуза“ ЕООД, жалбоподателят е представил протокол /лист 269 от делото/, с който М. Ж. М., в качеството му на управител на

цитираното търговско дружество е удостоверил, че приемо- предавателните протоколи са подписани от същия. *Съдът не кредитира този документ като доказателство по делото*, доколкото същия представлява частен свидетелстващ документ, който няма обвързваща материална доказателствена сила за съда. В конкретния протокол се съдържат изявления, които ползват жалбоподателя и издателя му, а частният свидетелстващ документи има материална доказателствена сила, обвързваща съда, само когато издателят му твърди неизгодни за себе си факти, какъвто не е настоящия случай.

По делото са представени и приети докладни записки и писма, изходящи от Централно управление на НАП, в които се съдържат данни относно необходимостта за издаване на заповеди по чл.12 ал.6 от ДОПК вр. с чл.10 ал.9 от ЗНАП, с които се определят служители от една ТД да осъществяват правомощията си по отношение на данъчно задължени лица, за които съгласно чл.8 от ДОПК компетентна е друга ТД, както и за въвеждане на организация за възлагане на производства спрямо лица с компетентна ТД на НАП С. на органи по приходите от други ТД на НАП.

По делото са представени и приети на хартиен и магнитен носител, доказателства, удостоверяващи компетентността на лицата, издали актовете в хода на ревизионното производство, както и документи, удостоверяващи електронното издаване и връчване на документи, поради което и не се констатира незаконосъобразност на оспорения акт или нарушения на административно производствените правила, обосноваващи неговата отмяна на тези основания.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните и кредитирани по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Оспореният ревизионен акт е връчен по електронен път на 05.01.2023г. Жалбата до директора на Д"ОДОП"- С. при ЦУ на НАП е подадена на 18.01.2023г. Решението на Директора на Д"ОДОП" –С. е произнесено при условията на чл.156 ал.6 от ДОПК и е връчено на 15.05.2023г., а жалбата до АССГ е депозирана на 05.05.2023г. Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срок, срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **неоснователна**.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, а именно, че: ревизията на "Линеа Трейдинг" ЕООД е възложена и ревизионният акт е издаден от органи по приходите при ТД на НАП В. Т., която е различна от компетентната ТД на НАП С. по чл. 8, ал. 1, т. 3 ДОПК въз основа на заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. и заповед № 3-ЦУ-1153/23.06.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП по чл. 12, ал. 6 ДОПК, заповед № 3-ЦУ-ОПР-9/27.07.2021 г. на изпълнителния директор на НАП за оправомощаване на заместник изпълнителния директор и заповед № 3-ЦУ-879/20.05.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП по чл. 10, ал. 9 ЗНАП, също и заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на компетентната ТД на НАП С. по чл. 112, ал. 2, т. 1

ДОПК, е компетентен орган за извършване на ревизията и за издаване на оспорения РА, в частност РД.

Правният въпрос относно териториалната компетентност на органите по приходите от друга териториална дирекция, различна от компетентната ТД на НАП да издават ревизионни актове при условията на чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, е решен с Тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. на ОСС от I и II колегии на Върховния административен съд по тълкувателно дело № 2/2024 г. Съгласно това тълкувателно решение, не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите - служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. Предвид разпоредбата на чл. 130, ал. 2 от Закона за съдебната власт тълкувателното решение е задължително за съдилищата и следва да бъде съобразено от настоящия съд.

Въз основа на изложеното съдът прави извод, че оспорения в производството РА, е издаден от компетентен орган, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка с отказаното право на признаване на данъчен кредит, за доставките, посочени в РА /съответно РД/, поради липса на реалност на доставките, по фактури издадени от доставчиците: „АПЛУЗА“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „ВАЛЕНТИН ЙОРДАНОВ БГ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „ПРО Д.“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. за данъчни периоди: м. 05.2019 г., от м. 07.2019 г. до м. 09.2019 г. и от м. 11.2019 г. до м. 02.2020 г. и са начислени лихви за забава в общ размер па 11 547.51 лв.

Жалбоподателят оспорва материалната законосъобразност на този извод, като посочва, че спорните доставки са реално осъществени. Намира, че надлежното счетоводно отразяване, наличието на договори, фактури и представените от него описи и обяснения, в достатъчна степен обосновават ползването на данъчен кредит, като счита, че той не следва и не носи отговорност за действия или поведение на предходните си доставчици. По делото не се спори относно фактическите констатации, установени в ревизионното производство от ревизиращия орган. Не е предмет на спор и непредставянето на доказателства от преките доставчици на ревизираното лице или от негов подизпълнители, във връзка с извода за липса на кадрова и техническа обезпеченост и възможности за реално извършване на договорените доставки, доколкото той е базиран на справки в масивите на НАП, потвърдени и от заключението на ВЛ в хода на съдебното производство.

По делото не се спори, а се установява и от събраните доказателства, че ревизираното лице-жалбоподател, е регистрирано по ЗДДС, води счетоводство. Спорните фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч.

Същевременно от представените фактури, не може да се установи по вид и обем предоставяната услуга, доколкото са използвани родови понятия за доставките, описани в табличен вид в РД, което не позволява ясно и точно идентифициране и определяне на конкретния вид-услуга.

По отношение на материалната законосъобразност на РА, във връзка с констатациите за липсата на реалност на доставките, поради това, че не отразяват действителни стопански операции, съдът намира следното:

Правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, който поражда правни последици само ако са налице всички негови елементи. Правото на приспадане на данъчен кредит е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка се базира на установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. При обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит, но следва да бъде установено дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност, който при осъществяването си оставя следи и за него съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

За да ползва данъчен кредит, жалбоподателят следва да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Този извод следва от тълкуването на разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притежателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя. В съдебното производство жалбоподателят не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит. От събраните писмени доказателства от приходната администрация, приложени в съдебното производство, се установява, че същият не разполага с други преки или косвени доказателства, установяващи реалността на доставките, освен фактури и в частност приемо-предавателни протоколи, които са представени и налични само при ревизираното лице. Въпреки счетоводното отразяване при доставчиците на фактурите, установено от заключението на ВЛ, не се констатира възможност за идентификация по вид, размер и обем на доставките на услуги. Наличието само на

фактури, договори, не е достатъчно за доказване реалността на доставките. Макар и да приемем, че ревизираното лице, не носи отговорност за поведението на своите доставчици, възможностите им за кадрова и техническа обезпеченост или техни задължения към приходната администрация, всеки получател по доставка, има задължението да прояви минимална добросъвестност, като изисква и съхранява при себе си съпровождащи доставките документи и връзката им с последващи доставки, с цел удостоверяване и доказване на правата си пред приходната администрация. Всеки икономически оператор, за целите на ДДС, е задължен и да проявява минимална добросъвестност, при избора си на доставчици, като въз основа на публично-достъпни данни е имал задължението да провери и установи дали доставчиците му са действително осъществяващи търговска дейност, съгласно регистрираните за тях обстоятелства и отчетност, по ТР, което обстоятелство, би изключило отговорността на ревизираното лице, за недобросъвестни действия на доставчиците спрямо приходната администрация и би изключило знанието за наличието и участието му в данъчна измама. Събраните в хода на ревизионното производство доказателства и техния обективен анализ, обосновават извод за правилност на изводите на ревизиращите органи за липса на реално изпълнение на доставките по процесните фактури. Съвкупният анализ на доказателствата, води до извод, за наличието на изградена система за документално и приведено в съответствие със ЗСч, отразяване на доставки, с цел данъчно предимство по ЗДДС. Безспорно е установено, че предметът на дейност, на никой от преките или предходни доставчици по веригата, не е във връзка с основната икономическа дейност на ревизираното лице, за никой от доставчиците, не е установена кадрова или материална обезпеченост и възможност за реално извършване на процесните доставки.

Относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на в размер на 22 240,40 лв. за данъчни периоди от м. 07.2019 г. до м. 09.2019 г. по 14 фактури, подробно посочени по номер и дата на издаване на стр.14 от РД, издадени от „АПЛУЗА“ ЕООД по делото е установено, че доставчика „А.“, е представил седалище и адрес по ТР, което не съществува, разполага само с двама служители, чиято квалификация, бидейки наети като технически сътрудници, не отговаря на спецификата на услугите, които са обективирани по сключените с жалбоподателя договори, а представения граждански договор, не е отразен в ГДД на лицето, не е регистриран по ЗДДФЛ, което е наето да изпълни същия, като управителя на дружеството- е било заето по трудово правоотношение с трети лица, като сервитьор, чистач, общ работник строителство, която квалификация е различна от специфичния предмет на представените към фактурите договори. Всички представени по делото приемо-предавателни протоколи съдът не кредитира и ги е изключил от доказателствения материал, като неантентични с оглед недоказаност на авторството им, като независимо от това, че приемо-предавателните протоколи, дори и да са истински-не доказват извършването на услуга сами по-себе си, създаването на неистински документи за целите на производството е косвено доказателство, индикиращо- създаването на правна документална конструкция, с цел данъчно предимство по ЗДДС, а не извършването на реални доставки. Въз основа на това, съдът прави извод, че въпросните фактурирани доставки-не са осъществени реално от прекия доставчик и фактурите не обективирани действителна доставка и сочената стопанска операция.

Относно непризнатото право на данъчен кредит в размер на 9 462.08 лв. за данъчни периоди м. 11.2019 г. м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. по 9 фактури, издадени от

„ВАЛЕНТИН ЙОРДАНОВ БГ“ ЕООД, е установено, че доставчикът няма назначени лица по трудов договор. По отношение на кадровата обезпеченост на доставчика за извършване на възложените дейности, е представен граждански договор с Б. Ф. А., за извършване на предпечат и дизайн на брошури. След проверка за сключени трудови договори от приходните органи и в хода на административното производство е установено, че лицето наето по граждански договор е с квалификация, различна от предмета на спорните доставки, като е заемало длъжности като: общ работник, шпакловчик, зидаромазач, специалист с контролни функции сглобяване и монтаж и работник в строителството. От доставчика-не са представени доказателства, кой е извършил услугите, кой е изпълнител на услугите, къде са осъществени, какви плащания са направени във връзка с тях. Установено е, че доставчикът за 2018г. е подал ГДД по чл. 92 от ЗКПО, по която не е декларирало приходи, а за 32019г. няма подадена декларация. Въз основа на събраните доказателства съдът прави извод, че съдът прави извод, че въпросните фактурирани доставки-не са осъществени реално от прекия доставчик и фактурите не обективират действителна доставка и сочената стопанска операция.

По отношение на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 940.00 лв. за данъчен период м. 05.2019 г. по 3 фактури, издадени от „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД, освен представените фактури, са представени към договорите и двустранно подписани протоколи 10.05.2019 г. и от 15.05.2019 г. за предадени обучителни материали и протоколи за работа РАСТ 400. без да е посочено кой и в какво качество ги е подписал. По отношение на кадровата обезпеченост на доставчика за извършване на възложените дейности е представен граждански договор, сключен между прекия доставчик /възложител/ и Ф. Й. В. с ЕГН [ЕГН] /изпълнител/, за подготовка на спомагателни организационни дейности.

По отношение на техническата и материална обезпеченост на „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД са представени инвентаризационен опис на ДМА и хронологичен регистър на сметка 208 „Компютри, софтуер“, според които, дружеството е разполагало с компютърно оборудване, скенер и специализиран софтуер. Приложена е и фактура от предходен доставчик за покупка на материали и консумативи. Дружеството доставчик в Дневниците за продажби, е отразило разнородни доставки - комисионно възнаграждение, офис техника, ремонтни дейности, кухненско оборудване. СМР. изработване на рекламни брошури, брендиране, автокозметични услуги, изготвяне на тръжна документация, транспортни кутии, осветителни услуги, рекламни услуги дизайн и предпечат. изготвяне на тръжна документация и др. Не са установени обекти, в които е извършвана дейността, няма информация за стопанисвани търговски или административни обекти. При предходната ревизия на „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД е извършено посещение па адреса за кореспонденция, при което е установено, че на адреса няма офис или друг обект на това дружество. Доставчикът няма наети лица по трудови правоотношения. Не е подавало декларации тю чл. 73 от ЗДДФЛ за 2018 г. и 2019 г. за изплатени възнаграждения по граждански правоотношения и декларация обр. 1 за осигурени лица и декларация обр. 6 за дължими осигурителни вноски и ДДФЛ за целия ревизиран период. Въз основа на липсата на кадрова и материална обезпеченост за извършване на доставките и липсата на други доказателства, относно действителността на същите, съдът намира за правилни изводите на ревизиращите, че са процесните фактури, не отразяват реално извършени доставки.

Съдът приема, че за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението

/сделката/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, или с документалното и обективизиране в договори и приемо-предавателни протоколи, а с изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /естествено в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащият задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Субект на изпълнението /пряко или чрез други лица/ следва да бъде доставчикът.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, опровергаващи изводите на ревизиращите органи за липса на реалност на процесните доставки. Не са представени други доказателства, различни от събраните в хода на ревизионното производство, които да установят чрез пълно и главно доказване реалност на процесните доставки, поради което и въз основа на изложените по-горе мотиви, съдът приема, че законосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури и доставчици, с които на дружеството са определени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/.

Следва да се отбележи, че съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, а са налични само първични и вторични, отразени по ЗСч счетоводни документи, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. В случая, не е налице данъчно събитие, поради което и фактурите и договорите, както и приложените към тях съпровождащи документи, не се основават на реална доставка, не са документално обосновани и поради наличието на достатъчно доказателства за знание в жалбоподателя за участие в изкуствена правна конструкция, която по своя характер представлява по смисъла на ЗДДС данъчна измама, няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит.

Обосновани и доказани са изводите на ревизиращите органи, за липсата на реалност на доставките и наличието само на документално и счетоводно обосноваване на доставки, при което се постига данъчно предимство в полза на жалбоподателя, макар и тези изводи да не са ясно посочени от ревизиращите органи. Съдът прави извод, че именно тези факти и обстоятелства, при цялостния анализ на доказателствата, установяват по безспорен начин извод за липсата на реалност на доставките. Недоказана е защитната теза на жалбоподателя, че той не следва да търпи вреди за поведение на предходните доставчици или липса на доказателства за доставките при тях. Напротив, в хода на съдебното производство, по безспорен начин, се доказва, че независимо от това, че предходните доставчици, по никакъв начин не са свързани с предмета на доставките,

нямат кадрова обезпеченост и ресурс, да ги извършат- документално и счетоводно, записванията и отразяването на спорните доставки, са отразени, което подкрепя извода, за съставянето на документи и счетоводното им отразяване-без да е налице действителна стопанска операция /доставка/ по тях. За да е налице данъчно предимство, съгласно мотивите на дело С-255/02 /X. (Halifax)/, по отношение на удостоверените доставки и свързаните с тях данъчни фактури и първични счетоводни документи, следва да е установено, че за всички участници в конкретните документирани доставки, е доказано намерение за създаването и използването на документите, с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не попадат в обхвата на независимата икономическа дейност на лицата и не са икономически обосновани. При всички случаи изграждането на такава конструкция на сделки с цел заобикаляне на закона и данъчна измама, следва да е безспорно установена въз основа на всички обективни данни, установени за конкретния случай, каквито в достатъчна степен са събрани в хода на ревизионното и съдебното производство. В този смисъл са и мотивите по съединени дела С-354/03 /Оптиген (Optigen)/, С-355/02 /Фулкрум/ (Fulcrum)/ и С- 484/03 /Б. Х. С. (Bond Haus Systems)/. Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до правилни изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя, за процесния период. В хода на съдебното производство, се установи, че органите по приходите правилно приемат, че не е налице реална доставка по смисъла на чл.6/9 ЗДДС и съответно е налице обстоятелство по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, т.е, че данъкът по процесните доставки на услуги е начислен неправомерно. Доколкото е правилен и законосъобразен извода за отказано право на данъчен кредит по ЗДДС за процесния период, основателно е и акцесорното вземане за лихви за забава, определени в оспорения РА.

В обобщение съдът намира, че оспорения Ревизионен акт № Р-22221522003133-001/21.12.2022г., издаден от К. Т. Ч. – орган, възложил ревизията и Б. Б. Л. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 614/12.05.2023г. на Директор Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, е правилен и законосъобразен и като такъв следва да бъде оставен в сила, а жалбата като неоснователна и недоказана-да се остави без уважение.

С оглед, изложеното в мотивите на фактичката част на настоящото решение и приетата от съда, установена неистинност на представените от жалбоподателя, с изрично изявление, че ще се ползва от тях, протоколи за предаване на готово изделие, подписани от управителя на „Апалуза“ ЕООД – М. М., а именно: Протоколи за предаване на готово изделие от 19.09.2019г; от 04.05.2019г; от 11.09.2019г; от 23.07.2019г; от 30.07.2019г; от 26.09.2019г; от 27.09.2019г.; от 17.08.2019г; от 19.08.2019г; от 25.09.2019г; от 12.09.2019г; от 25.07.2019г; от 09.07.2019г., съгласно трайната съдебна практика, в производство, което е открито по реда на чл. 193 от ГПК, се формира сила на присъдено нещо. Макар и документът да не съставлява част от спорното право съдът следва да постанови изричен диспозитив по направеното оспорване с решението си.

При този изход от правния спор и въз основа на направено искане, ответната страна има право на сторените в производството съдебно-деловодни разноски, в т.ч. и за касационното производство, вр. чл. 226, ал.3 от АПК. Ответника претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 425.20 лв. в производството по адм.д. № 8143/2024г. на ВАС, като към датата на производството и постановяването на

касационното решение е в сила старата редакция на чл. 161 от ДОПК, поради което и съдът намира, че следва да присъди възнаграждението за юрисконсулт, пред ВАС, в този претендиран размер. Към 25.03.2025г., когато е даден ход по същество на настоящото производство, е в сила нормата на чл. 161 ДОПК, изм. ДВ, бр. 17 от 2026г., съгласно която размерът на юрисконсултското възнаграждение се определя съгласно чл.37 от ЗПП, като с оглед материалния интерес по настоящото дело, съдът следва да приложи чл. 25, ал.2, вр. чл. 25, ал.1 от Наредбата за заплащането на правната помощ, в настоящата и редакция, поради което и определя размер на юрисконсултското възнаграждение за настоящото производство в общ размер на 675 лв /450+450:2/. Общия размер на възнаграждението за двете инстанции възлиза на 5100.20 лв., като с оглед Закона за въвеждане на еврото в Република България, считано от 01.01.2026г., възлиза на 2 607.69 евро, които следва да се заплатят от жалбоподателя.

Доколкото производството е започнало и оспорения акт е издаден в левове, превалутиране на оспорените суми в евро, съдът намира, че не следва да прави с настоящия съдебен акт.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 63-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ Жалбата на „Линеа Трейдинг“ ЕООД, с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя М. С. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221522003133-001/21.12.2022г., издаден от К. Т. Ч. – орган, възложил ревизията и Б. Б. Л. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 614/12.05.2023г. на Директор Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, за непризнат данъчен кредит в общ размер на 35 642.48 лв. по фактури, издадени от доставчиците: „АПАЛУЗА“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „ВАЛЕНТИН ЙОРДАНОВ БГ“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и „ПРО Д.“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. за данъчни периоди: м. 05.2019 г., от м. 07.2019 г. до м. 09.2019 г. и от м. 11.2019 г. до м. 02.2020 г. и са начислени лихви за забава в общ размер па 11 547.51 лв.

ПРИЕМА ЗА УСТАНОВЕНО, че Протоколи за предаване на готово изделие, издадени от „Апалуза“ ЕООД от 19.09.2019; от 04.05.2019г; от 11.09.2019г; от 23.07.2019г; от 30.07.2019г; от 26.09.2019г; от 27.09.2019г; от 17.08.2019г; от 19.08.2019г; от 25.09.2019г; от 12.09.2019г; от 25.07.2019г; от 09.07.2019г., като частни свидетелстващи документи са неистински, въз основа на успешно проведено оспорване по чл.193 от ГПК. ОСЪЖДА „Линеа Трейдинг“ ЕООД, с ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя М. С. М., **да заплати** на Дирекция ОДОП-С. –ЦУ на НАП сумата от 2 607.69 евро /две хиляди шестотин и седем евро и шестдесет и девет евроцента/, *представляваща сторените в производството пред АССГ и ВАС, съдебно-деловодни разноси, в размер на юрисконсултско възнаграждение.*

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: