

РЕШЕНИЕ

№ 34743

гр. София, 09.09.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав, в
публично заседание на 14.05.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **8045** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Делото е образувано по жалба на „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Й. И. А., срещу Ревизионен акт № Р-22220524004124-091-001/11.03.2025 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22220525084800-003-001/13.05.2025 г., издаден от Й. Н. И. - орган, възложил ревизията, и М. К. М. - ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част относно установения резултат по ЗДДС за м.04.2024 г., м.05.2024 г. и м.06.2024 г., ведно с лихвите, с Решение № 555/06.06.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

С оспорения ревизионен акт на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м.04.2024 г., м.05.2024 г. и м.06.2024 г. в размер на 61 642,37 лв. главница и са определени лихви за забава в размер на 5 988,36лв.

Жалбоподателят излага съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт.

По отношение на доставките с получател “Феникс Инженеринг Груп“ ЕООД сочи, че процесните фактури са осчетоводени и при жалбоподателя и при получателя на доставката, услугите са заплатени по банков път, наличен е договор за изработка с нужните реквизити, както и доказателства за извършването т на СМР. Изтъква, че органът е следвало да извърши на място

проверка на осъществените СМР.

Твърди, че неправилно органите по приходите са приели липса на реално извършени доставки по процесните фактури, издадени от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД и „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, както и че незаконосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Поддържа, че всички процесни доставки са реално осъществени и са надлежно документирани с договори, приемо-предавателни протоколи, фактури и останалите представени доказателства, акт обр.19, протоколи за установяването и завършването на натурални видове СМР. Сочи, че изводите на ревизиращия екип се основават единствено на предположения и на обстоятелства, които не могат сами по себе си да обосноват липса на доставка. Позовава се на практиката на Съда на Европейския съюз и Върховния административен съд относно предпоставките за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит. Иска отмяна на ревизионния акт.

В проведено съдебно заседание пред настоящата инстанция жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. П.. Същата моли жалбата да бъде уважена. Не претендира разноски.

Ответникът - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С., чрез писмени бележки на процесуалния си представител, оспорва жалбата. Моли същата да бъде оставена без уважение като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение с депозираните писмени бележки.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител и не представя становище по същество на жалбата.

Административен съд София - град, Трето отделение, 62-ри състав, след преценка на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема следното:

От фактическа страна:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220524004124-020-001/16.08.2024 г. /л. 19/, връчена по електронен път на 30.08.2024 г. /л. 21/, с която е възложено извършването на ревизия на „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 28.12.2023 г. до 30.06.2024 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22220524004124-020-002/22.10.2024 г. /л. 22/, № Р-22220524004124-020-003/25.11.2024 г. /л. 25/ и № Р-22220524004124-020-004/16.12.2024 г. /л. 28/ срокът за извършване на ревизията е продължен. Заповедите са издадени от Й. Н. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С., оправомощена със Заповед № РД-01-654/05.07.2023 г. /л. 18/ на директора на ТД на НАП - С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22220524004124-092-001/11.02.2025 г. /л. 31/, връчен на ревизираното лице на 12.02.2025 г. /л. 62/. В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу констатациите в ревизионния доклад не е подадено възражение.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22220524004124-091-001/11.03.2025 г. /л. 64/, издаден от Й. Н. И. - орган, възложил ревизията, и М. К. М. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 26.03.2025 г. /л. 68/. С него на дружеството са установени допълнителни

задължения по ЗДДС в размер на 61 642,37 лв., както и лихви за забава в размер на 5 988,36 лв. На основание чл. 175 ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания са начислени законни лихви.

С Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22220525084800-003-001/13.05.2025 г. /л. 69/ органът по приходите е отстранил допуснатата очевидна фактическа грешка, изразяваща се в това, че не е било отчетено извършено плащане на лихва за данъчен период м.06.2024 г. в размер на 14,21 лв., поради което ревизионният акт е съответно коригиран.

В хода на ревизионното производство на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22220524004124-040-001/02.09.2024 г. /л. 11 от Приложенията/, в отговор на което са представени документи по електронен път. На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 ДОПК са изискани документи и писмени обяснения от Л. П. Л., Д. И. У., И. И. М., С. Т. С. и Т. П. Т.. С протокол № Р-22220524004124-ППД-001/17.01.2025 г. /л. 233 от Приложенията/ са приобщени доказателства, събрани в хода на предходна проверка, приключила с протокол № П-22220524121071-073-001/14.08.2024 г.

Спорните констатации в РА са свързани с отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД и „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, както и с приетия за дължим на основание чл. 85 ЗДДС данък, начислен по фактури, издадени от ревизираното дружество на „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД.

Във връзка с фактурираните от „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД на „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД доставки са представени фактура № [ЕГН]/10.04.2024 г. /л. 218 от Приложенията/ с предмет „аванс по договор“, с данъчна основа 37 500 лв. и ДДС 7 500 лв.; фактура № [ЕГН]/12.04.2024 г. /л. 217 от Приложенията/ с предмет „аванс по договор“, с данъчна основа 37 500 лв. и ДДС 7 500 лв.; фактура № [ЕГН]/14.05.2024 г. /л. 216 от Приложенията/ с предмет „аванс“, с данъчна основа 55 000 лв. и ДДС 11 000 лв., и фактура № [ЕГН]/18.06.2024 г. /л. 215 от Приложенията/ с предмет „по договор“, с данъчна основа 181 177,70 лв. и ДДС 36 235,54 лв. Приложен е Акт обр. 19 от 17.06.2024 г. /л. 37 от Приложенията/ с посочена данъчна основа в размер на 311 177,70 лв. и ДДС в размер на 62 235,54 лв., в който са описани дейности по натоварване на земни почви на самосвал, ръчно засипване и уплътняване на пясък около водопровод, укрепване и разширяване на изкопи, засипване с несортиран трошен камък, монтаж на полиетиленови тръби, адаптор, автоматични въздухопроводи, опорен блок, детекторна лента, фланци и колена.

Представен е Договор от 09.04.2024 г. /л. 35 от Приложенията/, сключен между „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД като възложител и „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД като изпълнител, с предмет извършване на строителни услуги - натоварване на земни маси, засипване и уплътняване с пясък, монтаж на ПЕВП и други дейности на обект „Рехабилитация и реконструкция на водопровод в [населено място] - II етап“. Съгласно договора изпълнителят се е задължил да осигури строителни работници за изпълнение на СМР. Уговорено е авансово плащане в размер на 75 000 лв. до 20.04.2024 г., второ авансово плащане в размер на 55 000 лв. до 11.05.2024 г., а окончателното плащане - до 20 дни след завършване на СМР.

От представеното банково извлечение е установено извършването на плащания от „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД на 10.04.2024 г. в размер на 45 000 лв., на 12.04.2024 г. - 45 000 лв., на 15.05.2024 г. - 66 000 лв. и на 20.06.2024 г. - 217 413,24 лв., или общо 373 413,24 лв.

Във връзка с доставките е извършена насрещна проверка на дружеството получател. В представените от него писмени обяснения е посочено, че строително-монтажните работи на обекта са извършвани от служители на „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД. Представена е и книга за инструктаж по безопасност и здраве при работа. При извършена проверка в информационните масиви на НАП органите по приходите са установили, че сред лицата, за които е отразено провеждането на инструктаж, фигурира М. М. Б., за когото е установено, че е починал преди датата на отразения инструктаж. Въз основа на това ревизиращите органи са поставили под съмнение достоверността на представената книга за инструктаж и останалите документи относно изпълнението на СМР. Отделно от това в договора и в подписаните актове за извършени СМР е посочено, че предмет на доставките са само услуги за положен труд от 5-ма работници, заплатени със сумата от 373000лв. с ДДС.

По отношение на получените доставки от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 51 975,67 лв. по четири фактури - фактура № [ЕГН]/12.04.2024 г. /л. 252 от Приложенията/ с данъчна основа 37 500 лв. и ДДС 7 500 лв., с предмет „аванс по договор“; фактура № [ЕГН]/30.04.2024 г. /л. 253 от Приложенията/ с данъчна основа 36 500 лв. и ДДС 7 300 лв.; фактура № [ЕГН]/14.05.2024 г. /л. 257 от Приложенията/ с данъчна основа 54 200 лв. и ДДС 10 840 лв. и фактура № [ЕГН]/17.06.2024 г. /л. 90 от Приложенията/ с данъчна основа 131 678,36 лв. и ДДС 26 335,67 лв. Фактурите са с предмет „аванс“ и „СМР услуги по договор“

Представен е Договор от 09.04.2024 г. /л. 254 от Приложенията/, сключен между „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД като възложител и „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД като изпълнител, с предмет извършване на СМР на обект „Л. II“, на стойност 429 200 лв. без ДДС. Уговорено е авансово плащане в размер на 37 500 лв. без ДДС до 20.04.2024 г., плащане в размер на 54 200 лв. без ДДС до 15.05.2024 г. и окончателно плащане - 300 дни след завършване на обекта, като изпълнителят се е задължил да осигури работници за изпълнението на СМР.

В хода на насрещната проверка на доставчика е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, като в определения срок документи не са представени. Впоследствие са събрани документи и обяснения относно изпълнението на услугите, включително относно лица, за които се твърди, че са извършвали работи по граждански договори. Органите по приходите са извършили проверки и относно кадровата и материалната обезпеченост на доставчика. Установено е, че дружеството е имало сключени шест трудови договора, като според органите по приходите съответните правоотношения не обосновават кадрова обезпеченост за процесните доставки, доколкото част от тях са прекратени преди периода на изпълнение на услугите, а по отношение на други лица назначаването е извършено след издаването на съответните фактури, както и че не е декларирано притежавани моторни превозни средства. Отчетени са и данни относно неговите доставчици и наличието на публични задължения.

По отношение на „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактура № [ЕГН]/19.06.2024 г. /л. 49 от Приложенията/ с предмет „по договор“, с данъчна основа в размер на 48 333,50 лв. и начислен ДДС в размер на 9

666,70 лв.

В хода на ревизията е представен Договор от 01.06.2024 г. /л. 121 от Приложенията/ с предмет „Рехабилитация и реконструкция на водопровод в [населено място] - II етап“, както и акт за извършени СМР, счетоводни документи и писмени обяснения. Представени са два граждански договора от 02.06.2024 г., сключени с Т. П. Т. /л. 143 от Приложенията/ и М. М. Б. /л. 142 от Приложенията/ за извършване на работа чрез личен труд, по които е договорено месечно възнаграждение в размер на 700 лв.

При проверката на данните относно лицата, посочени като изпълнители по гражданските договори, е установено, че М. М. Б. е починал през м.01.2024 г., поради което органите по приходите са приели, че същият обективно не е могъл да сключи представения граждански договор от 02.06.2024 г. и да извършва описаната в него дейност. Наред с това са извършени проверки относно кадровата и материалната обезпеченост на дружеството и неговите предходни доставчици.

Въз основа на събраните доказателства ревизиращите органи са приели, че не е доказано реалното извършване на доставките по смисъла на чл. 9 ЗДДС, документиран с фактурите, издадени от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД и „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, поради което на „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит по тях. По отношение на фактурите, издадени от жалбоподателя към „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД, е прието, че не са налице безспорни доказателства за реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, като начисленият във фактурите ДДС е определен като дължим от издателя им на основание чл. 85 ЗДДС. Прието е, че е налице абсолютна симулация на доставка, тъй като фактурираните услуги липсват, т.е. няма предмет на доставката.

Ревизионният акт е бил обжалван по административен ред пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С.. С Решение № 555/06.06.2025 г. /л. 11/ директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. е потвърдил РА в оспорената част относно установения резултат по ЗДДС за данъчните периоди м.04.2024 г., м.05.2024 г. и м.06.2024 г., ведно с установените лихви. В останалата част жалбата е оставена без разглеждане като недопустима и производството по нея е прекратено.

Решаващият орган е възприел изводите на ревизиращия екип, че по отношение на фактурите, издадени от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД и „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, не е доказано реалното извършване на фактурираните доставки. Приел е, че наличието на издадени фактури и счетоводното им отразяване само по себе си не е достатъчно за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, доколкото следва да е установено, че именно посоченият във фактурата доставчик е извършил съответната доставка на стока или услуга. Отчетено е, че в хода на ревизията са изисквани доказателства относно кадровата, ресурсната и техническата обезпеченост на доставчиците, използвани транспортни средства и складови бази, наличие на подизпълнители, счетоводно отразяване и реализирани приходи, като представените доказателства не са счетени за достатъчни да установят по категоричен начин извършването на процесните СМР.

По отношение на „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД решаващият орган е съобразил обстоятелствата относно липсата на достатъчна кадрова и техническа обезпеченост, данните за

трудовите правоотношения на дружеството, липсата на декларирано имущество и МПС, както и представените граждански договори и писмени обяснения на сочените като фактически изпълнители. По отношение на „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е отчетено и обстоятелството, че едно от лицата, посочени като изпълнители по граждански договор, е починало преди датата на договора, поради което е прието, че представените документи не установяват реалното изпълнение на услугата.

По отношение на фактурите, издадени от „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД на „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД, решаващият орган е възприел констатацията, че не са налице безспорни доказателства за реално извършени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС. Съобразено е и установеното при насрещната проверка, че в представената книга за инструктаж фигурира М. М. Б. като инструктиран на 10.04.2024 г. /л. 210 от Приложенията/, въпреки че според данните в информационните системи на НАП лицето е починало преди тази дата. Прието е, че начисленият във фактурите към „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД ДДС е дължим от „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД на основание чл. 85 ЗДДС.

От правна страна:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионното производство е надлежно възложено при спазване на чл. 112 и чл. 113 ДОПК, а РА е издаден от определените по реда на чл. 119, ал. 2 ДОПК органи по приходите - органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите - негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Всички актове в ревизионното производство - ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в

електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именното като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях усъвършенстван електронен подпис означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях 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. Установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо, Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани. Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

Ревизионният акт е изготвен в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити, поради което и съдът намира обжалвания акт за валиден, издаден от компетентен орган. Неразделна част от него е и ревизионният доклад, ведно с приложенията към него.

Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Не се установяват основания за прогласяване на нищожност на оспорения ревизионен акт.

За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22220524004124-092-001/11.02.2025 г., чието

съдържание съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

По приложението на материалния закон:

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 върху добавената стойност, така и за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от жалбоподателя задължения за ДДС. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на 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 на данъчен кредит по конкретно посочената фактура.

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основаниято, на което е издаден. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятните за него факти /Решение № 12089/11.11.2008 г. по адм. дело № 7052/2008 г. на ВАС; Решение № 15435/23.11.2011 г. по адм. дело № 2420/2011 г. на ВАС; решение от 29.03.2012 г. по дело С-414/10 на СЕС и решение от 03.05.2012 г. по дело С-520/10 на СЕС/.

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 предвидено, че правото на приспадане възниква, когато данъкът е станал изискуем. С разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС упражняването на 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 дефиниция 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 законът предвижда друго.

Съгласно чл. 25 от ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли данъка 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 разпоредбите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО, е транспонирано с нормите на чл. 25 и чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 правото на приспадане предполага кумулативно стоките да са били доставени или услугите да са извършени и данъчно задълженото лице да притежава съответния данъчен документ. Липсата на която и да е от тези предпоставки възпрепятства възникването и упражняването на правото на приспадане.

Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на услуги се свежда до установяване на действителното извършване на договорените дейности и

предаването на резултата от тях на получателя. В случая правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по процесните фактури, издадени от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД и „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, е отказано поради липса на достатъчно доказателства за реалното осъществяване на фактурираните строително-монтажни работи, водеща до извод за липса на доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. О. данъчен кредит е в размер на 51 975,67 лв. по четири фактури от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД и 9 666,70 лв. по фактурата, издадена от „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД.

В случая процесните фактури са за извършване на строително-монтажни работи, т.е. предмет на спорните доставки са услуги. За да бъде установено реалното им извършване, следва от събраните доказателства да може да се установи конкретно възложената дейност, нейното фактическо изпълнение и предаването на резултата на получателя. От значение са видът и обемът на извършените работи, периодът на изпълнение, използваните трудови и материални ресурси и лицата, участвали фактически в изпълнението.

По отношение на доставките от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД, от доказателствата по преписката се установява представен договор от 09.04.2024 г. с предмет извършване на СМР на обект „Л. II“, както и протоколи обр. Акт № 19, фактури и доказателства за частично извършени плащания. Жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит по четири фактури в общ размер на 51 975,67 лв.

Съдът намира обаче, че тези документи, разгледани както поотделно, така и в тяхната съвкупност с останалите доказателства, не установяват по убедителен и непротиворечив начин фактическото извършване на процесните СМР именно от посочения доставчик. След приключване на насрещната проверка са представени граждански договори от 10.04.2024 г. с Л. П. Л., Д. И. У., И. И. М. и С. Т. С., като е заявено, че именно тези лица са извършили строително-монтажните работи. Не са представени доказателства за изплащане на договорените им възнаграждения. Представените писмени обяснения са с идентично съдържание, а органите по приходите не са успели да осъществят непосредствен контакт с лицата на декларираните адреси и телефони.

Не е без значение и установеното относно кадровата и материалната обезпеченост на доставчика. Данните за трудовите правоотношения не установяват наличен персонал, чрез който процесните услуги да са изпълнени през съответните периоди, като дружеството не е декларирано имущество и МПС. Същевременно договорът е на стойност 429 200 лв. без ДДС, а според представените впоследствие обяснения фактическото изпълнение е осъществено от четири физически лица, наети по граждански договори.

Само по себе си обстоятелството, че доставчикът не разполага със собствен персонал или активи, не е достатъчно, за да обоснове липса на реална доставка, доколкото стопанският субект може да организира изпълнението и чрез други лица. В случая обаче събраните доказателства не установяват по убедителен и непротиворечив начин, че услугите действително са изпълнени чрез посочените физически лица, нито че същите са извършили конкретните количества СМР, отразени в актовете, и са получили договорените възнаграждения.

С оглед на изложеното съдът споделя извода на органите по приходите, че представените фактури, договорът и актовете обр. 19 установяват документалното оформяне на заявените правоотношения, но не доказват сами по себе си реалното осъществяване на фактурираните услуги от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД. Фактурата не представлява самостоятелно доказателство за реалност на доставката, а доказателствената ѝ стойност следва да бъде

преценена във връзка с всички останали относими доказателства.

По отношение на доставката от „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е представен договор от 01.06.2024 г. с предмет „Рехабилитация и реконструкция на водопровод в [населено място] - II етап“, а ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 9 666,70 лв. по фактура № [ЕГН]/19.06.2024 г. с данъчна основа 48 333,50 лв. Представени са два граждански договора от 02.06.2024 г., сключени с Т. П. Т. и М. М. Б., като същите са посочени като лицата, осъществили работата.

По отношение на М. М. Б. е установено, че същият е починал през м.01.2024 г., т.е. няколко месеца преди датата на представения граждански договор от 02.06.2024 г. Това обстоятелство обективно изключва възможността същият да е сключил договора и да е извършил посочените в него строително-монтажни дейности. По отношение на другото лице са събрани данни за предходно извършван нискоквалифициран труд, но липсват други убедителни доказателства, които да установят по безспорен начин изпълнението на фактурираните СМР от този доставчик.

Следва да се отчете и че данните за същото лице фигурират и в представената книга за инструктаж като инструктирано на обекта на 10.04.2024 г., което допълнително поставя под съмнение достоверността на съставените частни документи относно фактическото изпълнение на СМР.

Съдът намира за особено съществено обстоятелството, че един от двамата сочени като фактически изпълнители обективно не е могъл да участва в изпълнението. Това поставя под съмнение не просто кадровата обезпеченост на доставчика, а достоверността на представените конкретно за доказване на изпълнението частни документи. При липсата на други доказателства, които да установят кой фактически е извършил дейностите, кога и с какви ресурси, същите не могат да обосноват извод за реално осъществена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС.

В подкрепа на този извод са и доказателствата, събрани при насрещната проверка на „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД. В представените от получателя писмени обяснения е посочено, че СМР на обекта са извършвани от служители на „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД. Това твърдение не кореспондира с поддържаната от жалбоподателя теза, че изпълнението е осъществено чрез възлагане на процесните дейности на „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД и „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, съответно чрез посочените от тях физически лица. Противоречието между доказателствата относно лицата, фактически извършили работите, допълнително препятства формирането на категоричен извод за реално извършени доставки именно от посочените във фактурите доставчици.

Обстоятелството, че процесните сделки са счетоводно отразени и са оформени с договори, фактури и актове за извършени СМР, не променя горния извод. Редовното счетоводно отразяване на една стопанска операция не доказва самостоятелно нейното фактическо осъществяване, когато останалите доказателства относно изпълнението не установяват действително извършена услуга от посочения във фактурата доставчик.

Отделно следва да бъде разгледан въпросът относно начисления от „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД ДДС по фактурите, издадени на „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД.

По тези фактури жалбоподателят е начислил ДДС в общ размер на 62 235,54 лв., като са представени договор от 09.04.2024 г., Акт обр. 19 от 17.06.2024 г. и доказателства за получени плащания в общ размер на 373 413,24 лв. Същевременно при извършената насрещна проверка е представена книга за инструктаж, в която като работил на обекта и инструктиран на 10.04.2024

г. е отразен М. М. Б., въпреки че същият е починал преди тази дата. Това е дало основание на органите по приходите да не кредитират представената книга като достоверно доказателство за лицата, извършили процесните СМР.

Съгласно чл. 85 ЗДДС данъкът е изискуем и от всяко лице, което го посочи във фактура и/или известие по чл. 112 ЗДДС. В случая не се спори, че процесните фактури са издадени от „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД и в тях е посочен ДДС. Ето защо, независимо от извода относно реалното осъществяване на документираните доставки, начисленият във фактурите данък е дължим от жалбоподателя като техен издател. Законосъобразно органите по приходите са приложили разпоредбата на чл. 85 ЗДДС.

Представените в хода на съдебното производство допълнителни писмени документи-споразумение за създаване на обединение между „Феникс Инженеринг Груп“ ЕООД и „Лесострой 2010“ ЕООД/л.110-124/, Удостоверение за въвеждане в експлоатация от 28.11.2023г. на техническа инфраструктура „изграждане на лодкостоянка“ и констативен акт за установяване годността за приемане на строежа от 27.11.2023г. не могат да променят горните изводи, доколкото нямат пряко отношение към процесните СМР. По отношение показанията на свидетеля В., който излага информацията относно „Енерджи Солар 2023“ ЕООД, то същите не могат да служат за оборване констатациите на органа, доколкото същите са общи, неконкретни, не са подкрепени от писмени доказателства по делото и не кореспондират с установените факти при извършената ревизия.

При така установената фактическа обстановка съдът намира, че не са доказани условията за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактурите, издадени от „ЕНЕРДЖИ СОЛАР 2023“ ЕООД и „РЕЛИТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Законосъобразно е определен като дължим и начисленият от жалбоподателя данък по фактурите, издадени на „ФЕНИКС ИНЖЕНЕРИНГ ГРУП“ ЕООД, на основание чл. 85 ЗДДС. Поради това жалбата се явява неоснователна.

При посочения изход на спора ответникът има право на разноски, ако е поискал такива до края на устните състезания. Тъй като разноски са претендирани едва с писмени бележки, след приключване на последното съдебно заседание, то на осн. чл 80 от ГПК, съгласно който страната, която е поискала присъждане на разноски, представя на съда списък на разноските най-късно до приключване на последното заседание в съответната инстанция, такива не му се следват.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, III отделение, 62 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ПЕРФЕКТ СТРОЙ 23“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Й. И. А., срещу Ревизионен акт № Р-22220524004124-091-001/11.03.2025 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22220525084800-003-001/13.05.2025 г., издаден от Й. Н. И. - орган, възложил ревизията, и М. К. М. - ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част относно установения резултат по ЗДДС за м.04.2024 г., м.05.2024 г. и м.06.2024 г., ведно с лихвите, с Решение № 555/06.06.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на

Република България в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: