

РЕШЕНИЕ

№ 18241

гр. София, 13.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав, в
публично заседание на 20.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **7858** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ДАНИ БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], район К. село, [жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя Д. И. Н., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220223005624-091-001 от 11.04.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) - В., потвърден с Решение № 868 от 25.06.2024г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП.

С посочения РА в тежест на оспорващото дружество са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2017 г. и 2018 г. в общ размер на 12 858,79 лв., ведно с лихви за забава в размер на 7 831,88 лв. Установени са и задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди м.12.2017 г. и м.11.2018 г. в общ размер на 14 124,00 лв., ведно с лихви за забава в размер на 8 671,42 лв.

Задълженията за корпоративен данък са определени след извършени корекции на финансовия резултат на дружеството, както следва:

За 2017 г.: с отчетен разход в размер на 60,00 лв. по фактура № [ЕГН]/13.03.2017 г., издадена от „РОБЪРТ ГАЗ“ ООД; начислени амортизации в размер на 5 480,00 лв. за лек автомобил „Х. CR-V“ с рег. [рег.номер на МПС], както и отчетени разходи по фактури, издадени от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД, в общ размер на 77 045,00 лв., подробно описани на стр. 12 от ревизионния доклад (РД).

За 2018 г.: с отчетени разходи в общ размер на 114,20 лв. по фактура № [ЕГН]/12.03.2018 г.,

издадена от „ВАДИМ“ ООД, и фактура № 00000000270/12.07.2018 г., издадена от „СЕРГЕЙ-ПЕТРОВ-ЛП“ ЕООД; разходи за гориво в общ размер на 1718,74 лв. и начислени амортизации в размер на 3 950,00 лв. за лек автомобил „Х. CR-V“ с рег. [рег.номер на МПС], както и отчетени разходи по фактури, издадени от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД, в общ размер на 40 220,00 лв., подробно описани на стр. 12 от РД.

Задълженията по ЗДДС произтичат от отказан данъчен кредит по фактури за строително-монтажни работи (СМР), издадени от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД през данъчни периоди м.12.2017 г. и м.11.2018 г., отразени на стр. 17 от РД.

В хода на съдебното производство, с молба от 04.08.2025 г. (л. 110), жалбоподателят изрично заявява, че не оспорва РА в частта на извършените корекции на счетоводния финансов резултат (С.) за 2017 г. със сумата на отчетения разход от 60,00 лв. по фактура № [ЕГН]/13.03.2017 г., издадена от „РОБЪРТ ГАЗ“ ООД, както и за 2018г. с разходите от 114,20 лв. по фактура № [ЕГН]/12.03.2018 г., издадена от „ВАДИМ“ ООД и фактура № 00000000270/12.07.2018 г., издадена от „СЕРГЕЙ-ПЕТРОВ-ЛП“ ЕООД. Дружеството не оспорва акта и в частта на корекциите за 2017 г. и 2018 г., касаещи разходите за гориво и начислените амортизации за лек автомобил „Х. CR-V“. При тези изявления на оспорващия настоящата съдебна проверка на РА № Р-22220223005624-091-001 от 11.04.2024 г. е ограничена до частта на определените задължения за корпоративен данък за 2017 г. и 2018 г., произтичащи от извършени корекции на С. на основание чл. 26, т. 2 ЗКПО с разходите по фактури, издадени от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД (за 2017 г. – 77 045,00 лв.; за 2018 г. – 40 220,00 лв.), както и в частта на отказания данъчен кредит за данъчни периоди м. 12.2017 г. и м. 11.2018 г. по фактурите от същия доставчик в общ размер на 14 124,00 лв.

Жалбоподателят излага доводи за нищожност и незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт. Поддържа теза, че извършеното облагане противоречи на основните принципи на ДДС и на практиката на Съда на Европейския съюз. Изтъква, че е налице пълно несъответствие между установената фактическа обстановка и приложената правна норма, тъй като от „ДАНИ БИЛД“ ЕООД се изисква довносяне на данък, който вече е платен на доставчика. Подчертава, че твърденията на ревизиращите за липса на реални доставки не почиват на преки доказателства, а се основават на неконкретизиран ревизионен акт на трето лице, който дори не е приложен към административната преписка. Обръща внимание на противоречивия подход на приходния орган: от една страна се признават приходите на дружеството от последващите доставки, реализирани чрез тези услуги, а от друга – се отрича тяхната реалност и право на данъчен кредит. Акцентира, че дружеството е предоставило всички изискани документи за доставките от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД, както и че в РД изрично е констатирано редовно водено счетоводство без нарушения. Жалбоподателят добавя, че фактурите са разплатени и коректно отчетени. Позовава се на практиката на СЕС, според която правото на данъчен кредит е независимо от поведението на доставчиците и получателят не може да носи отговорност за действията на трети лица, върху които няма контрол.

Доводите в жалбата се поддържат в съдебно заседание от процесуалния представител на жалбоподателя - адв. И. И., който претендира отмяна на РА и присъждане на разноски по списък. Ответникът – директор на Дирекция „ОДОП“ – С., чрез юрисконсулт Т. оспорва жалбата и представя писмена защита с доводи за нейната неоснователност.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220223005624-020-001 от 21.09.2023 г. (л. 58), връчена по електрон път на 28.09.2023 г. (л.

60). ЗВР е издадена от С. Й. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., в качеството ѝ на заместник на Е. С. Х.. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на „ДАНИ БИЛД“ ЕООД за определяне на задълженията му по ЗКПО за периода 01.01.2017 г. – 31.12.2018 г. и ЗДДС за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. и от 01.11.2018 г. до 30.11.2018 г.

ЗВР е изменена със заповед № Р-22220223005624-020-002 от 21.12.2023 г. (л. 62), връчена на същата дата (л. 64), с която е продължен срокът на ревизията до 28.02.2024 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220223005624-092-001 от 13.03.2024 г. (л. 16), връчен на 14.03.2024 г. (л. 55), издаден от определените в ЗВР органи по приходите при ТД на НАП В. – М. П. Г.-Н. и В. Е. З.. Срещу доклада не е подадено възражение.

Ревизията е приключила с оспорения РА № Р-22220223005624-091-001 от 11.04.2024 г. (л. 9), издаден от Е. Х. (възложител на ревизията) и М. Г.-Н. (ръководител на ревизията).

С цел установяване на фактите и обстоятелства от значение за данъчното облагане, в хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, описани подробно в РД, неразделна част от оспорения РА. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ), с което са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, банкови и касови документи, търговска документация и други. В отговор са представени копие на електронни фактури, издадени от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД за изпълнение строителни услуги в различни градове (С., Р., Б., М., И.), ведно с договори, актове обр. 19 и фискални бонове. Фактурите са отразени в табличен вид на стр. 12 и стр. 17 от ревизионния доклад. Представени са счетоводни документи, въз основа на които е установено, че „ДАНИ БИЛД“ ЕООД е осчетоводило тези суми като разход (сметки 302-1 и 601) и ги е разплатило в брой.

При извършени проверки в информационния масив на НАП е констатирано, че в дневниците на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД липсват данни за продажби към ревизирания субект, като дружеството няма регистрирано фискално устройство. Управителят на доставчика - С. С., е декларирал писмено пред приходната администрация, че не познава „ДАНИ БИЛД“ ЕООД, няма контакти с негови представители и не е издавал фактури, нито е получавал плащания. Посочил е, че основната му дейност е свързана с разчистване и почвообработка на горски площи на държавни горски стопанства.

Към ревизионната преписка са приобщени доказателства от ревизията на доставчика, приключила с РА № Р-03001922003475-091-001/17.08.2023 г. (л. 307 от папка приложение № 1 към делото). Установено е, че в периода 01.12.2016 г. - 31.12.2019 г. „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД е издавал само ръчно попълнени фактури от кочан (с номера от № [ЕГН] до № [ЕГН]), но не и такива по електронен път, каквито са представени от ревизираното лице. Дружеството няма регистриран ЕКАФП. Приложените към фактурите фискални бонове са издавани от различни фискални устройства, регистрирани на трети лица, като оборотът по тях не е отчетен от въпросните устройства.

От постановление на Окръжна прокуратура (ОП) – С. по пр.пр. № 1675/2022 г. (л. 341) е установено, че е извършено криминалистическата изследване, според което подписите и печата върху 19 броя фактури с получател „ДАНИ БИЛД“ ЕООД не са положени от С. С. и не принадлежат на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД.

Въз основа на тези данни е прието, че фактурите от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД не документират реални доставки – налице е само „движение на документи“ без фактическо изпълнение, като ревизираното лице е знаело (или е следвало да знае), че участва в данъчна измама, тъй като е използвало документи с невярно съдържание за получаване на неправомерно данъчно

предимство.

Вследствие на това на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС за м. 12.2017 г. в размер на 6 080,00 лв. и за м. 11.2018 г. в размер на 8 044,00 лв. Общо начислените задължения по ЗДДС са в размер на 14 124,00 лв. Начислени са и лихви за забава в размер 8 671,42 лв.

Същевременно, тъй като фактурите не отразяват вярно стопанска операция, те не се признати за първични счетоводни документи по смисъла на Закона за счетоводството (чл. 10, ал. 1 ЗКПО). Доколкото не е установена реалността на процесните доставки - СМР от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД, е прието, че на основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10, ал. 1 ЗКПО и чл. 3, ал. 3 ЗСч, С. на ревизираното лице следва да бъде увеличен с отчетените разходи, които не са документално обосновани - за 2017 г. в размер на 77 045,00 лв. и за 2018 г. в размер на 40 220.00 лв.

Въз основа на извършените корекции, включително тези, които не са предмет на настоящата съдебна проверка /непризнати разходи за гориво и начислени амортизации за лек автомобил Х. CR-V с рег. [рег.номер на МПС] /, са определи задължения, както следва:

за 2017 г. е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 6 543,18 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 13 654.32 лв. Приспаднати са направените авансови вноски в размер на 420.00 лв. и внесения корпоративен данък в размер на 4 975,82 лв. Определен е данък за довносяне в размер на 8 258,50 лв. За забавата е начислена лихва в размер на 5 328.75 лв.;

за 2018 г. е установен данъчен финансов резултат /печалба/ в размер на 49 380,79 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 4 938.08 лв. Приспаднати са направените авансови вноски и внесения корпоративен данък в размер на 337.79 лв. Определен е данък за довносяне в размер на 4 600.29 лв. За забавата е начислена лихва в размер на 2 503,13 лв.

РА е обжалван и потвърден с Решение № 868 от 25.06.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С., който е споделил изводите на ревизиращите, че разглежданите доставки са фиктивни и не документират реално възникнали данъчни събития. Съобразено е, че „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД не разполага с необходимия кадрови и технически ресурс за извършване на посочените в спорните фактури строителни услуги, тъй като дейността му е тясно свързана с извършването на горски услуги (разчистване на площи), за които притежава специфична техника (багери, булдозери) и персонал (лесовъди и трактористи), които не отговарят на фактурираните строителни услуги. Решаващият извод за нереалност на доставките е аргументиран и с представеното в хода на ревизията постановление на ОП – С. за извършено криминалистично изследване, което доказва, че подписите върху фактурите не са изпълнени от управителя на дружеството-доставчик, а отпечатъкът от печата е неистински. Тези обстоятелства са съобразени и с оглед писмените обяснения на управителя на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД, който е декларирал, че не познава ревизираното лице и никога не е издал процесните фактури. Допълнително е взето предвид, че приложените към документите фискални бонове са издадени от касови апарати на трети лица, а представените от жалбоподателя електронни фактури се различават от реално използваните от доставчика ръчни кочани.

Прието е, че е налице симулация на стопански операции с цел получаване на неоснователно данъчно предимство, което се квалифицира от Съда на Европейския съюз /СЕС/ като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба - Решение от 06 декември 2012 г. по дело С-285/11, „БОНИК“ ЕООД т. 36.

На това основание са потвърдени и извършените корекции на С. с разходите по фактурите от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД, въз основа на които с РА са определени задължения за корпоративен данък.

Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ - С. е връчено на жалбоподателя по електронен

път на 26.06.2024 г. (л. 32).

Жалбата до съда е подадена чрез решаващия орган на 09.07.2024 г.

В съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с ревизионната преписка писмени документи и електронен носител. Преписката е допълнена с отразените в раздел II и на стр. 13 от РД документи /приобщените с Протокол КД-73 доказателства от друго производство № Р-22220223005624-П.-001/15.02.2024 г. и № 1993387/12.03.2024 г. по приключила ревизия на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД с УИН: Р-03001922003475, вкл. РА № Р-030011922003475-091-001/17.08.2023 г. и писмените обяснения на управителя С. Н. С./, Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022 г., издадена на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК, Заповед № РД-01-379/04.05.2023 г., доказателства, удостоверяващи извършеното на 21.09.2023 г. разпределение на преписка /ревизия/ № 40111463 на органите на ТД на НАП В., Заповед № ЗЦУ-ОПР-2/30.01.2023 г., имаща отношение към издадената от заместник на титуляра ЗВР, както и доказателства за компетентността на органа, издал Заповед № Д-1725/11.09.2023 г. на основание чл. 84 от Закона за държавния служител.

По делото е прието заключение по съдебно-счетоводна експертиза, изпълнена от вещото лице О. Т.. Въз основа на извършен анализ на счетоводната и търговска документация на „ДАНИ БИЛД“ ЕООД, експертизата установява, че дружеството е водило отчетността си в пълно съответствие със Закона за счетоводството, ЗДДС и приложимите Национални счетоводни стандарти. Всички процесни фактури, издадени от доставчика „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД, са надлежно отразени в дневниците за покупки и справките-декларации на жалбоподателя за периода. Вещото лице установява, че за всяка доставка е наличен пълен комплект от съпътстващи документи, включващ: договори за СМР и предварителни оферти; актове образец 19 за приемане на извършената работа; приемо-предавателни протоколи. Експертизата потвърждава пълно съответствие по вид и между количеството услуги в описаните документи и тези във фактурите. Всички задължения към доставчик са изплатени в брой, за което са представени фискални касови бонове и са извършени съответните счетоводни записвания (Дебит с/ка 401 / Кредит с/ка 501). Вещото лице е проследило последващата реализация на услугите, опосредена от пряката връзка на спорните доставки със следващите облагаеми доставки, изпълнени от „ДАНИ БИЛД“ ЕООД към негови крайни клиенти („РИ-СОФ“ ООД, „Коректстрой ММ“ ООД и др.). Тези последващи доставки са надлежно фактурирани, включени са в дневниците за продажба и разплатени от клиентите по банков път.

В проведеното на 02.02.2026 г. съдебно заседание вещото лице пояснява, че експертизата се базира на документи от счетоводството на жалбоподателя. Във връзка с представено постановление на ОП - С. по пр.пр. № 1675/2022 г., експертът заявява, че автентичността на подписите и печатите във фактурите и актовете за приемане от доставчик не са предмет на счетоводната експертиза. Експертът поддържа заключението си за установената обвързаност по вид и обем между фактурите от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД и последващите продажби към клиентите на „ДАНИ БИЛД“ ЕООД, вкл. тяхното надлежно осчетоводяване и отразяването им в отчетните регистри на жалбоподателя. По отношение на плащанията вещото лице потвърждава наличието на фискални касови бонове към всяка фактура. Въз основа на тях и на отразените операции по сметка „Каса“, дава заключение за извършено разплащане в брой.

Отговорите на вещото лице ще бъдат коментирани при проверка на материалната законосъобразност на акта.

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

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява 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.

Обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална и персонална компетентност за. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Ревизията на жалбоподателя е възложена със ЗВР №Р-22220223005624-020-001 от 21.09.2023, издадена от С. Й. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., в качеството на заместник на Е. С. Х.. За валидността на заместването е приложена Заповед № Д-1725/11.09.2023 г. на директора на ТД на НАП В. /л. 38 от делото/ и Заповед № ЗЦУ-ОПР-2/30.01.2023 г. на изпълнителния директор на НАП /л. 365/. Съответно компетентността възлагащия ревизията - Е. С. Х., следва от приложените по делото Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам. изпълнителен директор на НАП /л. 361/, № З-ЦУ-869 от 03.05.2023 г. /л. 47/, № З-ЦУ-1954/21.09.2023 г. на зам. изпълнителен директор на НАП и приложението към нея /л. 367 и л. 368/, както и Заповед №РД-01-379/04.05.2023 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 367/. Ревизионният акт е издаден от органът, възложил ревизията и определят със ЗВР ръководител на ревизията – М. П. Г.-Н., т. е. от лица, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Компетентността на възлагащия ревизията орган от ТД на НАП В. е учредена посредством горепосочените заповеди и произтича от разпоредбата на чл. 12, ал. 6 от ДОПК, вр. с чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите. Във връзка с тяхното приложение е постановено Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. на Общото Събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд по Тълкувателно дело № 2/2024 г., с което е даден следният отговор на поставения за тълкуване въпрос: „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 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция.“. С цитираното Тълкувателно решение е прието, че ревизионният акт не е опорочен от обстоятелството, че ревизията е възложена и в състава на издалите РА органи по приходите са участвали органи от друга териториална дирекция, тъй като възложилият ревизията е от кръга на тези лица по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната

дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция не е в противоречие с правилото на чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП, като в тези именно случаи не е необходимо и мотивиране по смисъла на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Всички актове са надлежно връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си.

Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност на РА. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способи. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. Присъединени са документи от производство УИН: Р-03001922003475 на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД, за което е съставен протокол № Р-22220223005624-П.-001/15.02.2024 г. /л. 920 от папка приложение № 3 към делото/. В протокола са описани доказателствата, приобщени към ревизията на жалбоподателя и приети като доказателства в настоящото съдебно производство.

По материалната законосъобразност на акта, обусловена от преценката относно реалността на фактурираните от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД доставки и правомерността на отказания данъчен кредит по тях, въз основа на което на жалбоподателя са установени допълнителни задължения за ДДС за данъчни периоди м. 12.2017 г. и м. 11.2018 г., както и са извършени корекции на финансовия му резултат за 2017 г. и 2018 г. на основание чл. 26, т. 2 ЗКПО, с определяне на допълнително дължим корпоративен данък.

Спорните фактури, по които приходната администрация не признава счетоводни разходи на жалбоподателя, са общо 15 на брой. Те са описани на стр. 12 от РД и са приложени към делото, както следва:

10 броя фактури с обща данъчна основа 77 045,00 лв., издадени през данъчни периоди през 2017 г.: фактура № [ЕГН] от 25.09.2017 г. за СМР на обект АСП – Р. на стойност 7 045,00 лв.; фактура № [ЕГН] от 26.09.2017 г. за същия обект на стойност 8 155,00 лв.; фактура № [ЕГН] от 27.09.2017 г. отново за обекта в [населено място] на стойност 7 850,00 лв.; фактура № [ЕГН] от 28.09.2017 г., документираща строителни дейности на обект АСП – М. на стойност 7 035,00 лв.; фактура № [ЕГН] от 30.10.2017 г. на стойност 8 240,00 лв. и фактура № [ЕГН] от 31.10.2017 г. на стойност 8 320,00 лв. за доставки по монтаж на алуминиева дограма в [населено място],[жк]; фактура № [ЕГН] от 18.12.2017 г. на стойност 8 254,00 лв.; фактура № [ЕГН] от 19.12.2017 г. на стойност 7 916,00 лв.; фактура № [ЕГН] от 20.12.2017 г. на стойност 7 358,00 лв.; и фактура № [ЕГН] от 21.12.2017 г. на стойност 6 872,00 лв., всички с предмет СМР на обект в [населено място].

5 броя фактури с обща данъчна основа 40 220,00 лв., издадени през данъчен период м. 11.2018 г. за СМР на обект в [населено място] – административна сграда на РДСП, а именно: фактура № [ЕГН] от 28.11.2018 г. с предмет „ремонт на покрив“ на стойност 8 320,00 лв.; фактура № [ЕГН] от 29.11.2018 г. със същия предмет на стойност 8 180,00 лв.; фактура № [ЕГН] от 29.11.2018 г. с предмет „монтаж на дограма“ на стойност 7 595,00 лв.; фактура № [ЕГН] от 30.11.2018 г. за боядисване с данъчна основа 8 145,00 лв.; и фактура № [ЕГН] от 30.11.2018 г. за довършителни работи на стойност 7 980,00 лв.

Съобразно обхвата на ревизията по ЗДДС, отказаният данъчен кредит е в общ размер на 6 080,00 лв. по 4 броя фактури през м. 12.2017 г., касаещи строителни обекти в [населено място], а именно: фактура № [ЕГН] от 18.12.2017 г. за СМР на стойност 8 254,00 лв. (ДДС – 1 650,80 лв.); фактура № [ЕГН] от 19.12.2017 г. за СМР на стойност 7 916,00 лв. (ДДС – 1 583,20 лв.); фактура № [ЕГН] от 20.12.2017 г. за СМР на стойност 7 358,00 лв. (ДДС – 1 471,60 лв.); и фактура № [ЕГН] от 21.12.2017 г. за СМР на стойност 6 872,00 лв. (ДДС – 1 374,40 лв.). Отказан е и данъчен кредит в общ размер на 8 044,00 лв. по 5 броя фактури през данъчен период м. 11.2018 г., касаещи обект в [населено място], а именно: фактура № [ЕГН] от 28.11.2018 г. за ремонт на покрив на стойност 8 320,00 лв. (ДДС – 1 664,00 лв.); фактура № [ЕГН] от 29.11.2018 г. за ремонт на покрив на стойност 8 180,00 лв. (ДДС – 1 636,00 лв.); фактура № [ЕГН] от 29.11.2018 г. за монтаж на дограма на стойност 7 595,00 лв. (ДДС – 1 519,00 лв.); фактура № [ЕГН] от 30.11.2018 г. за боядисване на стойност 8 145,00 лв. (ДДС – 1 629,00 лв.); и фактура № [ЕГН] от 30.11.2018 г. за довършителни работи на стойност 7 980,00 лв. (ДДС – 1 596,00 лв.).

Нормата на чл. 12, ал. 1 ЗДДС предвижда, че облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от закона, когато е извършена от данъчно задължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, освен в предвидените от закона случаи. Съгласно чл. 9 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС определя данъчния кредит като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Предпоставка за възникване на това право е наличието на реално осъществена облагаема доставка. Това следва и от разпоредбата на чл. 69 ЗДДС, съгласно която регистрираното лице има право да приспадне данъка за получени облагаеми доставки на стоки или услуги, когато ги използва за извършване на последващи облагаеми доставки и притежава данъчен документ, съдържащ изискуемите от закона реквизити.

Следователно правото на приспадане на данъчен кредит е обусловено не само от формалното наличие на фактура, но и от доказването на реално осъществена стопанска операция. Изискванията на закона са насочени към конкретната доставка,

по която се претендира данъчното предимство. Самото формално притежаване на фактура не е достатъчно, ако същата не удостоверява действително извършена доставка.

В съответствие с националната правна уредба и практиката на СЕС по тълкуването на чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО, възникването и упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит изисква установяване преди всичко на реално осъществени облагаеми доставки. В т. 33 от Решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 е прието, че правото на приспадане по принцип не може да бъде отказано, ако се установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие използвани за целите на облагаемите сделки на получателя. Следователно реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основният въпрос при преценката за наличие на право на данъчен кредит.

СЕС последователно приема, че националният съд следва да извърши цялостна преценка на всички относими факти и обстоятелства по делото съобразно правилата за доказване по националното право. В този смисъл е и решението по дело C-285/11, т. 31 и т. 32. Поради това, за да бъде признато правото на данъчен кредит, следва да са налице доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. В този контекст самото формално притежаване на фактура не е достатъчно за признаване правото на данъчен кредит, ако тя не отразява действителна стопанска операция.

Съобразно общите правила за разпределение на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при условията на пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 ЗДДС и липсата на пречки по чл. 70 ЗДДС. Доказателствата за реалното осъществяване на доставка на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: такива, установяващи потенциалната възможност за изпълнение на доставката – материално-техническа и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, удостоверяващи непосредственото ѝ реализиране – приемо-предавателни протоколи, количествено-стойностни сметки, счетоводни записвания за извършени разходи и др.

В случая данъчното предимство по представените от жалбоподателя фактури е отречено въз основа на съвкупност от обстоятелства: липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика; несъответствие между действителната дейност на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД и фактурираните строителни услуги; изрично писмено отричане от страна на управителя С. С. за наличие на търговски отношения с жалбоподателя; установена чрез криминалистично изследване неистинност на подписите и печатите върху фактурите; различия в начина на

фактуриране, както и нередовности във връзка с приложените фискални бонове. По отношение на кадровата и техническата обезпеченост е установено, че основната дейност на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД е свързана с извършване на услуги по разчистване на горски площи, за което дружеството разполага със специфична техника (багери, булдозери) и персонал (лесовъди), които очевидно не съответстват на фактурираните строително-монтажни дейности. Този факт, сам по себе си, не е достатъчен за отказ на данъчен кредит, но представлява съществена индиция, която следва да бъде преценена съвкупно с останалите доказателства.

Съобразно тези констатации на органите по приходите е уместно да се припомни практиката на СЕС по дело С-324/11 и съединени дела С-80/11 и С-142/11. В мотивите, съдържащи се в т. 46 - 53 от решението по дело С-324/11 е посочено, че когато доставката не е извършена между посочените във фактурите страни, проверката дали самият издател на фактурата е осъществил въпросната сделка е предпоставена от наличието на конкретни улики за наличието на измама, предоставени от данъчния орган (т. 53). Това разбиране е възпроизведено и в т. 61 и т. 62 от Решението на СЕС по обединени дела С-80/11 и С-142/11. В т. 39 от решението на СЕС по дело С-324/11 е посочено също така, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки.

Именно такива обективни данни са налице в настоящия случай – писмените обяснения на доставчика, извършеното криминалистично изследване, липсата на счетоводно отразяване на процесните доставки при доставчика, както и несъответствията във фискалните документи.

Основателно процесуалният представител на жалбоподателя оспорва самостоятелната доказателствена стойност на криминалистичното изследване, извършено по пр.пр. № 1675/2022 г. на ОП – С.. Действително, експертизата представлява способ за доказване в конкретното наказателно производство, но тя не представлява доказателство в ревизионното производство, още повече при липса на участие на ревизираното лице в съответното производство, което е пречка експертното заключение да му се противопостави като доказателствено средство. Разпоредбата на чл. 42, ал. 3 ДОПК не придава на доказателствата, събрани по реда на НПК, предварителна или обвързваща доказателствена сила в ревизионното производство. Обратното би означавало, доказването на съществени за едно административно производство факти да се приемат за доказани в различно /в случая наказателно/ производство без участието на адресата на издадения впоследствие административен акт.

Независимо от това, изводите на органите по приходите не са основани единствено на посоченото криминалистично изследване. Съществено значение имат писмените

обяснения на управителя на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД (л. 176 от папка-приложение № 1), в които същият категорично отрича да е имал търговски отношения с „ДАНИ БИЛД“ ЕООД, да е издавал процесните фактури или да е получавал плащания по тях. Тези обяснения се подкрепят и от счетоводството на доставчика, в което липсват данни за осчетоводени продажби към жалбоподателя. Изложеното в писмените обяснения на С. С. е възпроизведено и в подадения от самия него сигнал до Районна прокуратура – С. /л. 824 от папка-приложение № 2/. Сигналът е по повод извършвана на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД ревизия, при която е установено, че трети лица, сред които и „ДАНИ БИЛД“ ЕООД, са декларирали в отчетни си регистри покупки от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД.

Допълнителна индиция за фиктивността на представените от ревизираното лице данъчни документи е установеното несъответствие в начина на фактуриране. Доставчикът е използвал единствено ръчно попълнени фактури от кочан, докато представените от жалбоподателя фактури са електронно генерирани. Това противоречие сочи на изкуствено създаване на документи, които не отразяват реално възникнали търговски отношения, респ. не отразяват съгласувана воля на две страни по реална доставка. Аналогичен извод следва и от обстоятелството, че приложените фискални бонове са издадени от фискални устройства, регистрирани на трети лица, при липса на регистрирано ЕКАФП на сочения доставчик. Съдът отчита и липсата на обичайната търговска кореспонденция във връзка с твърдените отношения между страните, които пряко се опровергават от писмените обяснения на управителя на „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД – С. С.. В същите той категорично заявява, че не познава представители на „ДАНИ БИЛД“ ЕООД, не е водил преговори с дружеството, не е възлагал и не е изпълнявал строително-монтажни работи в негова полза, нито е издавал процесните фактури. При положение че се касае за множество доставки на значителна стойност, обхващащи различни строителни обекти и продължителен период от време, липсата на каквато и да е комуникация, търговска кореспонденция, договаряне, технически задания, оферти или други съпътстващи отношения между страните е несъвместима с обичайния стопански оборот и допълнително компрометира достоверността на твърдените правоотношения. Това обстоятелство, преценено съвкупно с липсата на счетоводно отразяване на доставките при сочения изпълнител и останалите установени несъответствия, подкрепя извода, че процесните фактури не документират реално възникнали търговски отношения.

Съвкупната преценка на тези данни води до обосновавания извод, че използваните от жалбоподателя фактури не са издадени във връзка с действително правоотношение с техния издател, в рамките на което правоотношение реално да се разменят насрещни престации. Процесните фактури не удостоверяват реално възникнали правоотношения между страните и не отразяват действително извършени доставки. При това положение не може да се приеме, че жалбоподателят е действал

добросъвестно при упражняване на правото си на данъчен кредит.

Заключението на съдебно-счетоводната експертиза не води до различен извод. Макар експертизата да установява формална редовност на счетоводните записвания при жалбоподателя, тя не установява реалното осъществяване на фактурираните доставки. Проверката на вещото лице е ограничена до счетоводното отразяване на фактурите, без да удостовери действителното извършване на строително-монтажните работи именно от сочения доставчик. Следва да се отчете, че фактурата като частен свидетелстващ документ не се ползва с материална доказателствена сила относно удостоверените в нея факти. Нейното съществуване и счетоводно отразяване не са достатъчни да установят реалност на доставката, когато останалите доказателства по делото опровергават настъпването на удостовереното данъчно събитие.

Що се отнася до останалите придружаващи фактурите документни, те не съдържат достатъчна конкретизация относно фактическото изпълнение на отделните видове СМР – липсват данни относно конкретни работници, периоди на работа, вложени материали, механизация, присъствие на обекта, транспортна обезпеченост и техническа организация на изпълнението. Не са представени и съпътстващи строителния процес документи като дневници на обекта, инструктажни книги, документи за достъп до строителните площадки, приемо-предавателни протоколи за материали или доказателства за разходване на ресурси от страна на сочения доставчик. Това допълнително пречатства възможността да се проследи действителното изпълнение на фактурираните услуги именно от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД.

Не променят този извод и представените доказателства за последваща реализация на услугите към клиенти на жалбоподателя – „РИ-СОФ“ ЕООД и „КОРЕКТСТРОЙ ММ“ ООД и др. Доказването на последващи доставки не установява по необходимост предхождащият факт на извършването на услугите именно от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД. Възможността жалбоподателят действително да е изпълнил процесните СМР не означава автоматично, че те са били извършени от посочения във фактурите доставчик.

С оглед изложеното настоящият съдебен състав приема, че чрез документирането на процесните симулативни доставки „ДАНИ БИЛД“ ЕООД е участвало в схема, представляваща данъчна измама така, както тя е разяснена в практиката на СЕС. Ползването на данъчно предимство въз основа на фиктивни фактури, съчетано с удостоверяване на плащания чрез фискални бонове, издадени от трети лица, изключва възможността поведението на ревизираното дружество да бъде квалифицирано като добросъвестно. В случая получателят е разполагал с фактури, различаващи се по начин на издаване от обичайната документация на доставчика, с фискални бонове от устройства на трети лица и с документи, неподкрепени от каквато и да е реална стопанска следа при издателя им. При проява на минимална

търговска грижа и добросъвестност тези несъответствия е следвало да бъдат установени от самия получател. Поради това е налице и субективният елемент по смисъла на практиката на СЕС по делата К. и Н. - лицето е знаело или най-малкото е било длъжно да знае, че участва в схема за неправомерно ползване на данъчно предимство. Целта на описаните действия е неправомерно намаляване на дължимия ДДС по последващите продажби на жалбоподателя, респективно намаляване на дължимия корпоративен данък чрез включване на недоказани разходи. По този начин е причинена вреда на държавния бюджет чрез неправомерно приспадане на данъчен кредит и намаляване на данъчния финансов резултат.

Практиката на СЕС е последователна в разбирането, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. В този смисъл са решенията по дела С-255/02 Н., С-439/04 и С-440/04 К. и R. R., както и С-32/03 Fini Н. Националните органи следва да откажат признаване на право на приспадане, когато въз основа на обективни данни се установи, че това право се упражнява с измамна цел или при злоупотреба. В случая установените по делото обстоятелства сочат не просто на недоказана реалност на доставките, а на целенасочено създаване на документи, предназначени да придадат привидност на несъществуващи стопански операции с цел недължимо ползване на данъчно предимство.

В отговор на възраженията в жалбата следва да се посочи, че нито едно от установените несъответствия, обусловили отказа на приходните органи, не е преценено изолирано. Именно в тяхната съвкупност и кумулативен ефект - липсата на счетоводно отражение при доставчика, отричането на търговски отношения от него, несъответствията във фактурите и фискалните бонове, липсата на кадрова и техническа обезпеченост при доставчика за изпълнение на СМР, тези несъответствия формират вътрешно непротиворечива доказателствена съвкупност, обосноваваща извода за нереалност на доставките.

С оглед изложеното съдът намира, че правилно и законосъобразно органите по приходите са отказали признаването на данъчен кредит по процесните фактури.

Правилен и законосъобразен е и изводът на ревизиращите в частта по ЗКПО. Липсата на реални стопански операции по фактурите, издадени от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД, обуславя приложението на чл. 10, ал. 1 във връзка с чл. 26, т. 2 ЗКПО. Процесните фактури не отразяват вярно стопански операции, поради което разходите по тях правилно не са признати за данъчни цели като документално необосновани. Поради това финансовият резултат на дружеството законосъобразно е увеличен със сумите от 77 045,00 лв. за 2017 г. и 40 220,00 лв. за 2018 г. Документалната обосновааност по смисъла на чл. 10 ЗКПО предполага не само формално наличие на първичен счетоводен документ, но и съответствие на документа с действително осъществена стопанска операция. Когато фактурата не удостоверява реално възникнало правоотношение и действително изпълнена

услуга, счетоводният разход се явява документално необоснован, независимо от формалното му осчетоводяване в счетоводните регистри на данъчнозадълженото лице.

С оглед изложеното съдът намира, че ревизионният акт в оспорената му част е издаден при правилно приложение на материалния закон и след пълно, всестранно и обективно изясняване на релевантните факти и обстоятелства. Изводите на органите по приходите почиват на съвкупна оценка на всички събрани доказателства, а не на изолирани констатации, поради което възраженията на жалбоподателя се явяват неоснователни. Дължимо е отхвърляне на иницираното оспорване.

При този изход на спора и с оглед своевременно направеното искане от процесуалния представител на ответника, в полза на НАП следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение. Съдът определя същото в размер на 200 лв., съобразно чл. 161, ал. 1, изр. 2 ДОПК и фактическата и правна сложност на делото, както и осъществената процесуална защита от пълномощника на ответника, изразяваща се в активно участие в съдебните заседания и представяне на аргументирани становища по всички релевиращи възражения и доказателствени искания на жалбоподателя.

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ДАНИ БИЛД“ ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22220223005624-091-001 от 11.04.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите В., потвърден с Решение № 868 от 25.06.2024г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, **в оспорената част** на установените задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м.12.2017 г. и м.11.2018 г. в общ размер на 14 124,00 лв., ведно с лихви за забава в размер на 8 671,42 лв., както и допълнително установените задължения за корпоративен данък в размер на 7 704,50 лв. за 2017 г. и 4022,00 лв. за 2018 г., ведно със съответните лихви за забава, произтичащи от извършени корекции за финансовия резултат на дружеството за 2017 г. и 2018 г. със сумите на разходите по фактурите, издадени от „ЕВРОСТРОЙ-СН“ ЕООД.

ОСЪЖДА „ДАНИ БИЛД“ ЕООД да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция в размер на 200,00 /двеста/ евро.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България, в 14-

дневен срок от съобщаването му страните.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 Административнопроцесуалния кодекс, вр. § 2 ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

СЪДИЯ: