

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ 36486

гр. София, 05.11.2025 г.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в
закрито заседание на 05.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

като разгледа дело номер **1521** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл.156 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба от "Марти -76" ЕООД с ЕИК[ЕИК], чрез М. С. - управител, срещу Ревизионен акт № Р-22220423000826-091-001/2.09.2023г., издаден от О. Й. Г. - като орган, възложил ревизията и и М. Б. - ръководител на ревизията.

РА е потвърден с Решение №1762/14.12.2023г., в частта за установени резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 06,12.2021г., и от м.01 до м.12.2022г. ведно със съответните лихви -задължения по ЗДДС общо в размер на 81 353,65лв. и лихви в размер на 11694,74лв.

С протоколно определение от 14.10.2024г. съдебното производство по делото е спряно до постановяването на решение по тълкувателно дело №2/2024г. на ВАС, като с Тълкувателно решение №3/26.06.2025г. съдът е разрешил поставеният въпрос - не е нищожен ревизионен акт в резултат на ревизия при описаните обстоятелства по възлагането в диспозитива на решението. С определение по делото № 24944 / 21.07.2025г., съдът е възобновил производството и предоставил възможност на страните да уточнят исканията си в едномесечен срок от съобщението, като определението е връчено на страните през м. юли 2025г., до настоящия момент не са постъпили изявления.

До спирането на производството доказването е концентрирано само върху възражението за нищожност на РА поради издаването му от некомпетентни органи.

Искането на оспорвателна за съдебно-счетоводна експертиза е оспорено от ответника като неотнормено. Конкретно поставените въпроси в жалбата: част от същите са за обстоятелства, които не са спорни, останалата част от тях не са относими към изслушване на заключение на вещи лице, доколкото следва да бъдат събрани писмени доказателства; счетоводните записвания не доказват материално-правни предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит, спорно по делото е действителното осъществяване на доставките. Също така, ответникът е оспорил искането за разпит на свидетели на основание, че се изискват писмени доказателства.

Освен горното, с жалбата се иска от съда да допусне съдебно-компютърна експертиза – за подписите на ревизиращите под ЗВР, РА и РД – издадени и връчени на дружеството като

електронни документи, които са оспорени с жалбата по административен ред – в производството пред ответника и същият е изложил съображения за неоснователност, т.е. не се касае за новопредставени документи пред съда и предвидените по чл.184, ал.2 ГПК за допустимост да бъдат оспорени най-късно в следващото заседание, след като са представени, е неприложимо.

Действително се касае за публични данни и възможност да бъдат проверени електронните подписи по данните, съдържащи се в тях, но пред съда тези актове са представени като възпроизведени на хартиен носител и прието по реда на чл.184 ГПК като такива. Съдът следва да задължи ответника да представи данни за подписите и проверката им, на които се е позовал в решението си. Негова е тежестта да докаже, че актовете са подписани с квалифицирани електронни подписи.

Също така, доказването на страните следва да бъде концентрирано върху предмета на правния спор – законосъобразното приспадане на право на данъчен кредит по фактурите от спорните доставчици. Също така и във връзка с приетото в решението на ответника за фиктивност на процесните фактури, издаването им с оглед осигуряване на данъчно предимство на оспорвания и данъчна измама, спорно по делото е реалното извършване на доставките по процесните фактури на основание, че доставчиците не са разполагали с персонал за извършването на услугите и няма доказателства за действителното осъществяване на предмета на доставките.

По доводите на ответника за фиктивност и данъчна измама по отношение на процесните фактури, съотнесен към законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит, съдът намира, че следва да укаже на страните следното, изведено от практиката на съда на ЕС:

Принципът, че правото на приспадане на данъка може да бъде упражнено само по отношение на действително дължимия или платен ДДС, се потвърждава от практиката на Съда на Европейския съюз по тълкуването на различните директиви, хармонизиращи законодателствата на държавите-членки по ДДС и по-конкретно, чл. 17, параграф 2, буква а) от Шестата директива на Съвета 77/388/Е. от 17.05.1977г. относно сближаване на законодателството на страните-членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота – обща система на ДДС, идентичен с чл. 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност. Така още в Решението си от 13 декември 1989 г. по Дело С-342/87, G. Н. VV, постановено по тълкуването на чл.17, параграф 3 от същата директива, който текст препраща към параграф 2 от същия текст, по казус за приспадане на данък, който погрешно е начислен. В решението по т. 13 се извежда тълкуване, че „упражняването на правото на приспадане е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. до данъците, които отговарят на облагаема сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими. Съдът е постановил, че правото на приспадане не се прилага към данък, който е дължим, само защото е посочен във фактурата.

В казуса по делото е относимо постановеното с диспозитива на Решение от 13 февруари 2014г. по преюдициално дело М. П., С-18/13 на Съда на Европейския съюз, както и по-специално следното:

-Съгласно приетото по точка 28 от решението, "на данъчнозадълженото лице може да се откаже право на приспадане само при условие че въз основа на обективни данни се установи, че това данъчнозадължено лице, което е получило стоките и услугите, основание за правото на приспадане, е знаело или е трябвало да знае, че с придобиването на тези стоки или услуги е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от тези доставки на стоки или услуги."

-Също съгласно точка 29 : " Тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по

приходите трябва надлежно да установи, че обективните данни, споменати в предходната точка от настоящото решение, са налице. На следващо място, националните юрисдикции следва да проверят дали съответните органи по приходите са установили наличието на такива обективни данни."

Даденото тълкуване с цитираното решение е относимо към казуса по делото, в това число и задължението на органите по приходите да докажат данъчна измама, за което съдът е дал указания. В изпълнение на посоченото задължение за установяване на данъчна измама следва да бъде изложено мотивирано становище по този въпрос от ответника, основано на обективни факти. На задължението на органите по приходите да докажат данъчна измама съответства правото на жалбоподателя да представи доказателства и възражения в своя защита, в това число за добросъвестността си при осъществяване на спорните доставки.

С диспозитива на Решение от 06.09.2012 г. на Съда на ЕС по дело M.-G. Kft, C-273/11, е постановено, че се допуска на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване от начисляването на ДДС при вътреобщностни доставки, при условие, че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването, или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама. Посочените три критерия за преценката на добросъвестността са относими и към казуса по делото, тъй като се касае за получател по доставка, който подобно на освобождаването от данъка при вътреобщностна доставка, не следва да понесе тежестта на данъка - чрез приспадането му от платения от него данък.

От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14 декември 2000 г. по дело E.-S., C-110/99, R., стр. I-11569, точка 52 и 53, решение от 17 юли 2014г., съединени дела A. T. (C-58/13) и P. T. (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, точки 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване. Според съдебната практика на Съда на ЕС, може да се счита, че е налице такъв субективен елемент, ако по-специално се докаже, че страните по сделката са сключили тайно споразумение (в този смисъл например Решение от 14 декември 2000 г. по дело E.-S., C-110/99, R., стр. I-11569, точки 52 и 53, Решение от 12 декември 2013 година по дело C-116/12, I. С., и други, т. 64)

Компетентен да установи наличието на двата елемента е националният съд, доказателствата за установяването им трябва да бъдат представени съгласно предвидените в националното право правила, но при условие, че не се накърнява ефективността на правото на ЕС (в този смисъл Решение от 14 декември 2000г. по дело E.-S. C-110/99, точка 54, Решение от 12 септември 2013г. по дело C-434/12, Слънчева сила ЕООД, точка 30 на Съда на ЕС).

Също националният съд, когато преценява упражняването на право, произтичащо от разпоредба на правото на ЕС, не може да променя обхвата на тази разпоредба или да излага на опасност постигането на преследваните с нея цели (в този смисъл Решение от 12 май 1998 г. по дело K. и др., C-367/96, R., стр. I-2843, точка 22).

Съдът на ЕС също приема, че сделките, осъществени в рамките на злоупотреба, трябва да бъдат преразгледани от запитващата юрисдикция, т.е. от националния съд, за да се възстанови положението такова, каквото би било при липсата на сделки, представляващи злоупотреба (решение Н. и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 94 и Решение 9 юли 2015 година по дело C-607/13, F. C. и други, т.74).

Упражняването на право на приспадане на данъка само въз основа на документи, за които не е доказано, че са съставени в резултат на действително развили се търговски взаимоотношения, следва да се определи като позоваване на правото на приспадане с измамна цел или с цел злоупотреба - така Решение от 06 декември 2012 г. по дело C-285/11, „Боник“ ЕООД, т. 36.

При преценката на второто изискване по т.1 от диспозитива на решението по дело C-18/13 на СЕС -"въз основа на обективните данни, представени от органите по приходите, да се установява, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от тази измама", може да бъде сведено до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище (в този смисъл Решение от 11 май 2006 г. по дело F. of T. I. и др., C-384/04, R., стр. I-4191, точка 32 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело N. S., C-271/06, Сборник, стр. I-771, точка 23). Установяването или не на втората хипотеза от субективния елемент на данъчната измама - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения О. и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и R. R., C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, M. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, T., C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения F. V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieiiu, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

А)Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 F. of T. I. and Others [2006] ECR I-0000, параграф 33).

Б)Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело T. и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точки 65 и 68, Решение по дело N. S., точка 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело V. O., C-499/10, точка 25).

В)Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело

всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение М.-G., EU:C:2012:547, т. 53 и 54).

Всеки случай следва да се преценява конкретно, като не може по принцип да се изисква от търговеца да извършва проверки на другата страна по сделката, за обстоятелства, свързани с доставката, но когато този търговец е разполагал с косвени доказателства за нередности или измама, е бил длъжен да се увери в надеждността на доставчика, съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, например:

А) Мерките, които в конкретния случай е разумно да се изисква да бъдат взети от желаещото да упражни право на приспадане на ДДС данъчнозадължено лице, за да се увери, че сделките му не са част от измама, извършена от друг стопански субект по предходна сделка, се определят основно с оглед на обстоятелствата в конкретния случай (вж. решение М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 59, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 37, PPUH S. sp. j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т. 51).

Б) Макар да е възможно да се приеме, че когато данъчнозадълженото лице разполага с косвени доказателства, позволяващи да се подозира наличие на нередности или измама, то е длъжно да се осведоми за стопанския субект, от когото възнамерява да закупи стоките или услугите, за да се увери в неговата надеждност, данъчната администрация не може по принцип да изисква от това лице, от една страна, да е проверило, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на правото на приспадане, разполага със съответните стоки и е в състояние да ги достави и че е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че не са налице нередности, или, от друга страна, да притежава документи в това отношение (вж. в този смисъл решения М. и D., C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 60 и 61, Строй транс, C-642/11, EU:C:2013:54, т. 49, PPUH S. sp. j. F. S., J. S., Jarosiaw S., C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, т. 52, както и определение Jagieiiо, C-33/13, EU:C:2014:184, т. 38 и 39).

Що се касае до приетото за дерегистрацията на доставчиците, следва да бъде взето предвид постановеното то Съда на ЕС Решение от 3 април 2025 г. по Дело C-164/24

ECLI:EU:C:2025:241

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

[Член 213, параграф 1](#), първа алинея и [член 273 от Директива 2006/112/ЕО](#) на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с [Директива \(ЕС\) 2017/2455](#) на Съвета от 5 декември 2017 г., както и принципите на правна сигурност и на пропорционалност

трябва да се тълкуват в смисъл, че

не допускат национална правна уредба, която, както е тълкувана от националните данъчни органи и съдилища, предвижда възможността компетентният данъчен орган да извърши дерегистрация по данъка върху добавената стойност (ДДС) на данъчнозадължено лице с мотива, че не е изпълнило задълженията си във връзка с ДДС, без той да анализира вида на извършените нарушения и поведението на съответното данъчнозадължено лице. Преюдициалното запитване по посоченото дело е отправено от АС Велико Търново, като искането е във връзка с чл.106, ал.2, т.2, б. „б“ и чл.176 ЗДДС за тълкуване за съответствието им с чл.213 от Директивата за ДДС.

По делото е представена административната преписка, но не се съдържа опис на всички доказателства. Съдът констатира, че към настоящия момент по делото не се съдържат доказателства за компетентността на Ж. Б. да издаде Решение № 1762/14.12.2023г. във връзка със Заповед № ЗЦУ - ОПР/16 / 09.06.2023г. на изпълнителния директор на НАП - за едновременното отсъствие на посочените в същата заповед органи на датата на издаване на решението. Също така не се съдържат такива за изводите на органите по приходите за извършени проверки в публичните регистри и установеното, че не разполагат с персонал, за ревизионните актове на доставчиците и данни за евентуалното им влизане в сила, както и данните за доставчиците, че многократно са издирвани и са включени в публични списъци за издирвани от органите по приходите лица, за прекратяване на данъчната им регистрация по чл.176 ЗДДС.

Също ответникът следва да докаже – чрез данни за проверката на електронните подписи на органите по приходите, подписването на ЗВР, за изменението й, РД и РА с квалифицирани електронни подписи от издателите им, възпроизведени на хартиен носител - на основание чл.184, ал.1 ГПК. Искането на оспорващия за изслушване на вещо лице по същия въпрос не съответства на чл.184 ГПК, тъй като тези документи са връчвани на оспорващия като електронни такива в хода на ревизионното производство, съответно не възниква право да ги оспори в следващо съдебно заседание.

На основание чл.137, ал.2 АПК, съобщенията на съда следва да бъдат връчвани на оспорващия на електронния адрес, на който са извършени връчвания в хода на административното производство, а именно: [\[електронна поща\]](#), посочен в решението на ответника.

На основание изложеното и служебното правомощие на съда по чл.160, ал.2 ДОПК и в тази връзка задължението на страните да му съдействат, съдът

ОПРЕДЕЛИ:

УКАЗВА НА ОТВЕТНИКА, че по делото - при проверка към настоящия момент, не се съдържат доказателства за компетентността на Ж. Б. да издаде Решение № 1762/14.12.2023г. във връзка със Заповед № ЗЦУ - ОПР/16 / 09.06.2023г. на изпълнителния директор на НАП - за едновременното отсъствие на посочените в същата заповед органи на датата на издаване на решението.

ЗАДЪЛЖАВА ответника да представи доказателствата по твърденията за проверки в публични регистри, въз основа на които са направени изводите, че доставчиците не разполагат с назначени по трудово правоотношение работници и липсват данни за наети по граждански договори лица, както и ревизионните актове на доставчиците по спорните фактури с данни, за влизането им в сила или висящност на обжалването им, на които са се позовавали ревизиращите органи, както и другите обстоятелства за доставчиците, в това число за неподадени данъчни декларации, за регистрация и дерегистрация по ЗДДС и другите, на които са се позовавали в мотивите на РД като установени при проверки в регистри и информационната система на НАП.

УКАЗВА на ответника, че негова е тежестта да докаже приетото, че спорните фактури обективират фиктивни доставки, както и приетото, че съставляват данъчно предимство и данъчна измама от страна на получателя по доставките - дружеството-жалбоподател.

УКАЗВА на оспорващия, че поставените в жалбата въпроси за изслушване на заключение на вещо лице не способстват за изясняване на правния спор по делото - изпълнение на материално-правните изисквания за законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по спорните фактури, в това число че действително е получил доставки на стоки и услуги от посочените във фактурите доставчици, както и добросъвестността му - положената грижа на

добрия търговец, които обстоятелства не се доказват със счетоводни записвания, като съобрази изложеното от съда в мотивите на определението.

УКАЗВА на оспорващия, че искането за изслушване на свидетелски показания, „които да установяват фактите, оспорвани от ответната страна с ДРА и РД, факти, касаещи конкретните доставки и техните специфики“, не съответства на изискванията за допускането им пред съда по чл.158, ал.1 ДОПК и поради това посоченото искане като несъответно на последната разпоредба е недопустимо.

УКАЗВА на оспорващия, че искането за изслушване на съдебно-компютърна техническа експертиза със задачите, посочени в жалбата за подписването на ЗВР и за изменението й, РД и РА с квалифицирани електронни подписи, не е допустимо съобразно чл.184, ал.2 ГПК, тъй като не се касае за представени пред съда документи.

УКАЗВА на ответника, че следва да представи доказателства пред съда за подписването на ЗВР и за изменението й, РД и РА с квалифицирани електронни подписи, в това число чрез разпечатки от програма за проверките на подписа с данни, които могат да бъдат проверени от съда в публични регистри, доколкото посочените документи са представени като възпроизведени на хартиен носител пред съда.

ПОВТОРНО указва на страните необходимостта от изявление по фактите и обстоятелствата, които не оспорват, в това число указва на оспорващия, че в мотивите на процесния РД се съдържат констатации за назначените лица в дружеството –жалбоподател и данни за осигуряването им.

ОПРЕДЕЛЯ на страните месечен срок от съобщението за ангажиране на изрични доказателства по указанията на съда.

УКАЗВА на оспорващия, че на основание чл.137, ал.2 АПК, съобщенията на съда ще му бъдат връчвани на електронния адрес, на който са извършени връчвания в хода на административното производство, а именно: [\[електронна поща\]](#), посочен в решението на ответника.

ОТМЕНЯ на основание чл.253 ГПК, предвид изложеното за предмета и тежестта на доказване, отменя определение №24944/21.07.2025г., в частта за насрочване на съдебно заседание по делото за 10.11.2025г., като

НАСРОЧВА съдебно заседание по делото за 02.02.2026г. от 11:15ч. за която дата и час да се призоват страните.

Определението не подлежи на обжалване, преписи да се връчат на страните – на посочените по делото електронни адреси.

Съдия: