

РЕШЕНИЕ

№ 10474

гр. София, 17.03.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 3 състав, в публично заседание на 29.01.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **11450** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Арктис Систем“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], ет. 5, офис 1, представлявано от И. Й. Г. – управител, срещу РА № Р-22221322003014-091-001/11.01.2023 г., издаден от С. А. Г., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и Ц. С. Д. – ръководител на ревизионния екип, и двете служители в ТД на НАП – П., в частта, в която РА е потвърден с Решение № 588/09.05.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ при ЦУ на НАП, с който по отношение на жалбоподателя са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, произтичащи от непризнат данъчен кредит в размер на 47 399,74 лв. и лихви в размер на 27 488,56 лв. за данъчните периоди м. 08.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 02.2018 г.

С Решение № 2428 от 12.04.2024 г. на АССГ по адм. д. № 7653/2023 г. РА е прогласен за нищожен, като административната преписка е изпратена на компетентния орган за възлагане на нова ревизия при съобразяване със задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона, дадени със съдебния акт.

С Решение № 10486 от 28.10.2025 г. на ВАС решението на АССГ е отменено и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на първоинстанционния съд.

В жалбата се твърди, че РА е необоснован и незаконосъобразен, постановен при съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Счита се, че установените задължения са неправилни, като неправилно на дружеството са начислени допълнително ДДС и лихви за просрочие. Сочи се, че възприетите от органите по приходите факти са неправилни, тъй като последните е следвало да изяснят само фактите и обстоятелствата, които са от значение за установяване и събиране на публични вземания, в случая по ЗДДС. Поддържа се, че доставките на СМР услуги са реално получени. Излагат се доводи, че за действията, респективно бездействията, които предприемат или не предприемат доставчиците, не следва да отговаря получателят. Искането до съда е за отмяна на РА.

В съдебно заседание по настоящото разглеждане жалбоподателят не се представлява.

Ответната страна – директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП С., чрез юрк. К., моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана. Поддържа, че представените доказателства, оспорени по реда на чл. 193 ГПК, не следва да бъдат кредитирани, доколкото истинността им не е установена в откритото производство по оспорване. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение за трите съдебни инстанции и ДТ съобразно представен списък.

Административен съд София-град, като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните и като извърши служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Ревизионното производство е започнало със ЗВР № Р-22221322003014-020-001 от 16.06.2022 г. /л. 53/, изменена със ЗИЗВР № Р-22221322003014-020-002/03.10.2022 г. /л. 56/ и ЗИЗВР № Р-22221322003014-020-003/04.11.2022 г. /л. 58/, издадени от С. А. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – П., оправомощена съгласно Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП /л. 33/, Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022 г. /л. 36–38/ и Заповед № З-ЦУ-1089/15.06.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП /л. 34/, както и Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП – С. /л. 39/.

Със Заповед № ЗЦУ-ОПР-9 от 21.05.2021 г. /л. 33/ изпълнителният директор на НАП, на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 8 и ал. 9 ЗНАП, е определил Г. Д. – заместник-изпълнителен директор на НАП, да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК; при необходимост да нарежда служители от една ТД да преминат в друга; както и да нарежда служители от една ТД да упражняват правомощия по отношение на лица, за които компетентни съгласно чл. 8 ДОПК са органите на друга ТД, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

В изпълнение на горното, със Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП – Г. Д. /л. 36–37/, на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК, са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК, сред които е и началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – П., възложила конкретната ревизия – С. А. Г..

Със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП – С. /л. 39/, на основание чл. 11, ал. 3 ЗНАП, вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК и Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, е разпоредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, считано от 05.05.2022 г., да се изпълняват от поименно посочени служители, за които съгласно Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК, като по т. 4 от заповедта е посочена именно началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – П. – С. А. Г..

Със Заповед № 3-ЦУ-1089/15.06.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП /л. 34/, на основание чл. 10, ал. 9 ЗНАП, е разпоредено служителите на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г., да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лица, посочени в приложение към настоящата заповед, сред които и жалбоподателят, за които компетентна съгласно чл. 8 ДОПК е ТД на НАП – С., като контролните производства бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП и определени от директора на ТД на НАП – С. със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221322003014-092-001/16.12.2022 г. /л. 61 и сл./, срещу който не е подадено възражение.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221322003014-091-001/11.01.2023 г. /л. 83/, издаден от С. А. Г., на длъжност началник сектор при ТД на НАП – П. – орган, възложил ревизията, и Ц. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП – П. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 14.02.2023 г., видно от приложеното удостоверение за връчване по електронен път в ИС „Контрол“ /л. 82/.

В рамките на ревизионното производство са извършени следните процесуални действия и са формирани следните правни изводи:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК до „Арктис Систем“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ от 21.06.2022 г. /прил. № 4, л. 5/, с което е изискано представяне на търговска и счетоводна документация. Същото е връчено на 04.07.2022 г., видно от приложеното удостоверение за извършено връчване по електронен път /прил. № 4, л. 4/. От страна на дружеството е представена документация, подробно описана и разгледана в РД.

С Протокол за присъединяване на документи № Р-22221322003014-ППД-001/14.12.2022 г. /прил. № 6, л. 1/ са приобщени документи и доказателства, събрани от органите по приходите в хода на извършвана ревизия на „Арктис Систем“ ЕООД по ЗДДС за периодите 27.03.2015 г. – 30.06.2017 г., приключила с РД № Р-22220517005195-092-001/29.01.2018 г. и РА № Р-22220517005195-091-001/12.02.2018 г. Установено е, че през ревизираните периоди дружеството е осъществявало дейност, свързана с ремонт и строителство на сгради. Констатирано е, че данъчният кредит е формиран основно по фактури, издадени от „Хоум Стайл 2015“ ЕООД, „Строй Билд Къмпани“

ЕООД, „Нюстрой Вижън“ ЕООД и „Атлант Строй“ ЕООД, с предмет СМР услуги по „конструктивно укрепване на СОУ“, „преустройство на сграда в шоурум“ и други.

Извършени са и насрещни проверки на посочените доставчици, резултатите от които са обективирани в ПИНП № П-22221422180312-141-001/22.11.2022 г., № П-22221022180591-141-001/01.12.2022 г., № П-22221722180853-141-001/30.11.2022 г. и № П-22221122180525-141-001/14.12.2022 г. /прил. № 5/.

За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ, връчени по реда на чл. 32 ДОПК. В законоустановения срок от проверяваните дружества не са представени изискваните документи – счетоводни регистри, доказателства за кадрова и техническа обезпеченост, информация относно това кой реално е извършил фактурираните доставки, договори, приемо-предавателни протоколи и др. Не са представени доказателства и за превъзлагане на доставките на трети лица.

От ревизираното дружество са представени копия от спорните фактури с приложени към тях приемо-предавателни протоколи, актове обр. 19, банкови извлечения за платени суми и договори с контрагентите за възлагане на СМР.

Установено е, че предмет на доставка са различни стоки /подложен бетон, стомана, трошенокаменна основа и др./ и услуги /демантиране на дограми, обшивки, стени, подове и др., доставка и монтаж на стоманени тръби, улуци, обшивки, керемиди и др., полагане на цокъл, направа на шлайфан бетон и др., боядисване на стени, шпакловане на стени и тавани и др./. Всички строително-монтажни работи са подробно описани в табличен вид, отразени в приложение № 1 към сключените договори като работи, предстоящи за изпълнение за определен обект.

Ревизиращият екип е приел, че са фактурирани доставки, които не са изпълнени реално, респективно не са налице приети резултати от изпълнение в пряка връзка с осъществявана реална икономическа дейност и извършвани последващи облагаеми доставки от ревизираното дружество. Прието е, че дружеството, сочено като получател на стоките/услугите и претендиращо данъчен кредит по фактурите, не е било в неведение, че участва в привидна доставка, поради което на „Арктис Систем“ ЕООД следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Констатирано е, че дружеството разполага с кадрови потенциал, притежаващ необходимата професионална квалификация за извършваната дейност, и като извод е прието, че е имало възможност и само да изпълни доставките, без да ползва услугите на подизпълнители. Установено е още, че част от доставчиците формално разполагат с назначени на трудов договор лица.

В този контекст е прието, че не са налице обстоятелства, релевантни за признаване правото на данъчен кредит, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, чл. 70, ал. 5 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, това право е отказано в размер на 47 399,74 лв., върху който размер са начислени и съответните лихви.

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

-в размер на 24 597,53 лв. за данъчен период м. 08.2017 г. по фактури № 0...702 от 24.08.2017 г. /л.

141/, № 0...705 от 25.08.2017 г. /л. 124/, № 0...709 от 28.08.2017 г. /л. 144/ и № 0...722 от 31.08.2017 г. /л. 154/, издадени от „Нюстрой Вижън“ ЕООД, с предмет плащане по договор за СМР и съгласно акт обр. 19 и приложение № 1;

-в размер на 2 500,00 лв. за данъчен период м. 08.2017 г. по фактура № 0...093 от 07.08.2017 г. /л. 2016/, издадена от „Хоум Стайл 2015“ ЕООД, с предмет аванс;

-в размер на 12 002,21 лв. за данъчен период м. 12.2017 г. по две фактури /л. 176 и л. 180/, издадени от „Атлант Строй“ ЕООД, с предмет преустройство на сграда;

-в размер на 10 800,00 лв. за данъчен период м. 02.2018 г. по фактура № 0...0293 от 19.02.2018 г. /л. 206/, издадена от „Строй Билд Къмпани“ ЕООД, с предмет СМР на търговски комплекс с изложбена зала и автосервиз.

Жалбоподателят е оспорил РА, като с жалбата си до горестоящия орган е представил следните доказателства:

Във връзка с издадените от „Нюстрой Вижън“ ЕООД фактури:

Договор от 20.06.2017 г., сключен между „Арктис Систем“ ЕООД и „Нюстрой Вижън“ ЕООД, за строително-ремонтни работи на обект „Конструктивно укрепване на 36 СОУ „М. Г.“ – [населено място]“, и приложение № 1 към него /част „Конструкция“/; фактура № 702/24.08.2017 г.; приемо-предавателен протокол за извършената работа от 24.08.2017 г.; извлечение от банкова сметка на „Арктис Систем“ ЕООД за плащане в размер на 23 319,48 лв.

Договор от 16.07.2017 г., сключен между „Арктис Систем“ ЕООД и „Нюстрой Вижън“ ЕООД, за строително-ремонтни работи на обект „Конструктивно укрепване на 36 СОУ „М. Г.“ – [населено място]“, и приложение № 1 към него /част „ВиК“/; фактура № 705/25.08.2017 г. и акт за установяване завършването и заплащането на натурални видове СМР от 24.08.2017 г.

Договор от 20.07.2017 г., сключен между „Арктис Систем“ ЕООД и „Нюстрой Вижън“ ЕООД, за строително-ремонтни работи на обект „Конструктивно укрепване на 36 СОУ „М. Г.“ – [населено място]“, и приложение № 1 към него /част „Архитектура“/; фактура № 709/28.08.2017 г. и приемо-предавателен протокол за извършената работа от 24.08.2017 г.

Договор от 30.08.2017 г., сключен между „Арктис Систем“ ЕООД и „Нюстрой Вижън“ ЕООД, за строително-ремонтни работи на обект „Многофамилна жилищна сграда в [населено място],[жк], бл. 1“, и приложение № 1 към него /част „Конструкции и архитектура“/, както и фактура № 722/31.08.2017 г.

Във връзка с издадените от „Атлант Строй“ ЕООД фактури са представени: договор за изпълнение на СМР от 09.05.2017 г., сключен между „Арктис Систем“ ЕООД и „Атлант Строй“ ЕООД, с предмет строително-монтажни работи на обект „Търговски комплекс с изложбена зала и автосервиз“, [улица], [населено място]; анекс № 1 от 28.05.2017 г. към договора и приложение № 1 към него; анекс № 2 от 17.10.2017 г. към договора и приложение № 1 към него; фактури № 114/12.12.2017 г. и № 165/29.12.2017 г.; акт за установяване завършването и заплащането на видове СМР от 10.12.2017 г. и от 18.12.2017 г.; извлечение от банкова сметка на „Арктис Систем“

ЕООД за плащания в полза на „Атлант Строй“ ЕООД.

Във връзка с издадената от „Строй Билд Къмпани“ ЕООД фактура е представен договор за изпълнение на СМР от 19.02.2018 г., сключен между „Арктис Систем“ ЕООД и „Строй Билд Къмпани“ ЕООД, с предмет строително-монтажни работи на обект „Търговски комплекс с изложбена зала и автосервиз“, [улица], [населено място]; анекс № 1 от 19.02.2018 г. към договора и оферта към него; фактура № [ЕГН]/19.02.2018 г.; акт за установяване и заплащане на натурални видове СМР от 10.03.2018 г.

По отношение на издадената от „Хоум Стайл 2015“ ЕООД фактура е представен договор от 06.07.2017 г., сключен между „Арктис Систем“ ЕООД и „Хоум Стайл 2015“ ЕООД, с предмет строително-ремонтни работи на обект „Конструктивно укрепване на 36 СОУ „М. Г.“ – [населено място]“; приложение № 1 към него /част „Конструкция“/; фактура № 93/07.08.2017 г.; извлечение от банкова сметка на „Арктис Систем“ ЕООД за извършено плащане в полза на „Хоум Стайл 2015“ ЕООД в размер на 15 000 лв.

Административният орган е прегледал установеното в РА, както и представените допълнителни доказателства, и е издал Решение № 588/09.05.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С.-град при ЦУ на НАП, с което е потвърдил изцяло РА № Р-22221322003014-091-001/11.01.2023 г., издаден от С. А. Г. – орган, възложил ревизията, и Ц. С. Д. – ръководител на ревизията, с който на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС вследствие на непризнат данъчен кредит в размер на 47 399,74 лв. и начислени лихви за забава в размер на 27 488,56 лв. за данъчните периоди м. 08.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 02.2018 г.

В хода на съдебното производство по адм. д. № 7653/2023 г. по описа на III отделение, 74 състав на АССГ е допуснато и прието заключение по назначена съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/ със задачи:

Да установи как са осчетоводени от жалбоподателя процесните фактури, издадени от „Нюстрой Вижън“ ЕООД, „Атлант Строй“ ЕООД, „Строй Билд Къмпани“ ЕООД и „Хоум Стайл 2015“ ЕООД, и дали от „Арктис Систем“ ЕООД са осчетоводени плащания по процесните фактури в полза на посочените доставчици.

Да се установи дали съгласно счетоводството на дружеството получените СМР услуги от доставчиците „Нюстрой Вижън“ ЕООД, „Атлант Строй“ ЕООД, „Строй Билд Къмпани“ ЕООД и „Хоум Стайл 2015“ ЕООД по спорните фактури са използвани от жалбоподателя за осъществяването на последващи доставки на СМР услуги в полза на трети лица и дали по отношение на тези последващи доставки „Арктис Систем“ ЕООД е издало фактури, начислило е ДДС и е осчетоводило приходи.

Заключението е изготвено от вещото лице Е. Ж. и е изслушано в съдебно заседание на 01.04.2024 г., като не е оспорено от страните. Съдът кредитира същото като компетентно и обективно изготвено, въз основа на специални знания, в съответствие с поставените задачи и при използване на годни методи за анализ.

От приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза се установява, че фактурите, издадени от „Нюстрой Вижън“ ЕООД /с изключение на фактура № 722/, „Атлант Строй“ ЕООД и „Строй Билд Къмпани“ ЕООД,

са осчетоводени по сметка 401 „Доставчици“, а дължимият ДДС – по сметка 4531 „Начислен ДДС по покупките“. Фактура № 722/31.08.2017 г., издадена от „Нюстрой Вижън“ ЕООД, както и фактурата, издадена от „Хоум Стайл 2015“ ЕООД, са осчетоводени по сметка 402 „Доставчици по аванси“, като начисленият ДДС е отразен по сметка 4531 „Начислен ДДС по покупките“. Плащанията по фактура № 702/24.08.2017 г., издадена от „Нюстрой Вижън“ ЕООД, по фактура № 93/07.08.2017 г., издадена от „Хоум Стайл 2015“ ЕООД, и по фактура № 165/29.12.2017 г., издадена от „Атлант Строй“ ЕООД, са осчетоводени по сметка 503 „Разплащателна сметка“. За последващи доставки са издавани фактури с получатели „Люкс Инженеринг“ ЕООД и „Концепт Инвест 2011“ ЕАД, които са осчетоводени по сметка 411 „Клиенти“, като дължимият данък е отразен по сметка 4532 „Начислен ДДС по продажбите“, а приходите – по сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“. Фактурите са заплащани по банков път, като плащанията са осчетоводявани по сметка 503 „Разплащателна сметка“.

Във връзка със заявеното от ответника оспорване на част от представените документи е открито производство по реда на чл. 193 ГПК. Посоченото производство предполага произнасяне на съда с нарочен акт или с решението по делото. Т. произнасяне следва да бъде обективизирано тогава, когато съдът изгражда своите изводи върху оспорения доказателствен материал по делото.

В съдебното производство по адм. д. № 11450/2025 г. по описа на III отделение, 3 състав на АССГ е приобщена административната преписка, както и доказателствата по адм. д. № 7653/2023 г. по описа на АССГ, III отделение, 74 състав.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК, с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС и акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК, както и кореспондираща разпоредителна част при определяне на резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правните изводи в РА са допълнени и конкретизирани чрез тези по приложения към него РД, съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД не е заявено от ревизираното лице.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. За материалната и териториалната компетентност на органите по приходите са представени относимите

заповеди, издадени на основание чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП, вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. ЗВР е издадена от определеното лице да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. РА е издаден от лицето, възложило ревизията, и от лицето, ръководило ревизията, поради което съобразно чл. 119, ал. 2 ДОПК и предвид доказателствата за положените квалифицирани електронни подписи върху електронния документ, се касае за валиден индивидуален административен акт.

Не е изтекъл и преклузивният срок по чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от „Арктис Систем“ ЕООД са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени и справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен РД, чието съдържание съответства на чл. 117, ал. 2, т. 1–10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Спорът между страните се свежда до това дали по процесните фактури, издадени от „Нюстрой Вижън“ ЕООД, „Хоум Стайл 2015“ ЕООД, „Атлант Строй“ ЕООД и „Строй Билд Къмпани“ ЕООД, са налице реално извършени доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, които да обосновават възникването на право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС.

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК /арг. от § 2 ДР на ДОПК/. „Арктис Систем“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК, вр. § 2 ДР на ДОПК, негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени, и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе главно и пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у съда в съществуването на фактите и връзките между тях. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с разпореждане от 06.11.2025 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

Съгласно чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стока е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършването ѝ е данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС, което възниква по правилото на чл. 25, ал. 2 ЗДДС на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит 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 облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил правото на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършването от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1, вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС – данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС, с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно не възниква изискуемост на данъка по чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС – не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, т. 1 ЗДДС.

От горния анализ следва, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от: качеството на данъчнозадължено лице на доставчика и получателя; наличието на данъчен документ у получателя по чл. 71, т. 1 ЗДДС; действителното получаване на стоките или услугите по доставката; и използването на полученото за целите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. Отсъствието на който и да е елемент от този фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай, по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха именно реалното извършване на доставките и извършването им от сочените във фактурите доставчици.

В множество свои решения, сред които решение от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 и решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11, СЕС приема, че за да се признае право на данъчен кредит, е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение по дело С-285/11 изрично е посочено, че за да се установи наличието на право на приспадане, е необходимо да се провери дали процесните доставки са били реално осъществени и дали съответните стоки или услуги са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. Запитващата юрисдикция е длъжна, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите доставки са реално осъществени и впоследствие са били използвани за целите на облагаемите сделки на лицето, по принцип правото на приспадане не

може да бъде отказано. Обратно, ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите на данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат с понятието „доставка“, а не „сделка“. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпил и съответният правен и фактически резултат. При доставки на движими вещи, определени по рода си, този ефект ще е настъпил, ако правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя, което в настоящия случай не е доказано.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е сам по себе си обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е самостоятелна предпоставка за възникване или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода обаче може да бъде индигия за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни да бъдат прехвърляни. Подобни индигии биха могли да обезпечат тежачото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалността на извършената доставка.

В настоящия случай се установява, че ревизираното лице притежава данъчни фактури, издадени от „Нюстрой Вижън“ ЕООД, „Хоум Стайл 2015“ ЕООД, „Атлант Строй“ ЕООД и „Строй Билд Къмпа̀ни“ ЕООД, всички с предмет строително-монтажни работи.

Притежаването на фактура с отразен ДДС, без реално да е настъпило данъчното събитие, не може да обоснове право на приспадане за получателя. В този смисъл са и мотивите на СЕС по делата Genius Holding и Schmeink & Cofreth. Като частен свидетелстващ документ, несъдържащ неизгодни за издателя си факти, фактурите се ползват само с формална доказателствена сила, установяваща единствено вида на стоката или услугата и датата на възникване на данъчното събитие – чл. 114, ал. 1, т. 9 и т. 10 ЗДДС. Поради това индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпореджда фактически като собственик, както и на получените услуги, следва да се извърши по друг начин, а не само чрез посочването на вида им в данъчния документ.

За установяване на релевантните факти по делото съдът съобрази и заключението на съдебно-счетоводната експертиза. От същото се установява, че процесните фактури са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя и са включени в отчетните регистри по ЗДДС, както и че по част от тях са извършени плащания по банков път.

При анализа на доказателствата съдът съобрази и съдържанието на представените договори. По отношение на фактурите, издадени от „Нюстрой Вижън“ ЕООД, са представени договори за извършване на строително-монтажни работи, включително договори от 20.06.2017 г., 16.07.2017 г. и 20.07.2017 г., свързани с обект „Конструктивно укрепване на 36 СОУ „М. Г.“ – [населено място]“. От съдържанието им се установява, че изпълнителят следва да осигури необходимите материали за извършване на строително-монтажните работи, като цените на вложените материали следва да бъдат доказани с фактури от производител или доставчик, придружени със сертификати за качество. По делото обаче не са представени доказателства за закупуване на такива материали от „Нюстрой Вижън“ ЕООД, нито документи, удостоверяващи тяхното транспортиране, съхранение и влагане в обекта.

Аналогични констатации се установяват и по отношение на договорите, сключени с „Атлант Строй“ ЕООД, „Строй Билд Къмпани“ ЕООД и „Хоум Стайл 2015“ ЕООД. Въпреки уговорката изпълнителите да осигурят необходимите материали за извършване на строително-монтажните работи, по делото не са представени доказателства за придобиването и влагането на такива материали. Липсват фактури за закупуване на строителни материали, складови документи, транспортни документи, както и други счетоводни документи, удостоверяващи придобиването и движението на материалите. Не са представени и счетоводни регистри, от които да се установява наличието на материални запаси при доставчиците, както и тяхното изписване при извършване на строително-монтажните работи. Следователно, макар по делото да са представени договори, фактури и протоколи, същите удостоверяват единствено направени изявления между страните по тях, но сами по себе си не доказват реалното извършване на фактурираните доставки.

В настоящия случай, както бе посочено и по-горе, предмет на процесните фактури са строително-монтажни работи, които по своето естество представляват доставки с комплексен характер, включващи както влагането на строителни материали, така и извършването на съответния труд по тяхното монтиране и изграждане на обекта.

При такива доставки реалното им осъществяване предполага наличие както на кадрова и техническа обезпеченост, така и на материали, които следва да бъдат вложени при изпълнението на съответните дейности. Липсата на доказателства относно придобиването и влагането на необходимите материали поставя под съмнение и реалността на престириания труд, доколкото извършването на строително-монтажни работи е обективно невъзможно без използването на съответните строителни ресурси. В конкретния случай липсва проведено пълно доказване на реалността на процесните доставки, което е предпоставка за възникване на право на приспадане на данъчен кредит. Последното е логически и правно обосновано, доколкото макар последващата реализация на обекта да сочи на извършени дейности, тя самостоятелно не би могла да докаже, че същите са извършени именно от доставчиците, сочени в приложените данъчни фактури, а не от трети лица или с ресурс на самото ревизирано лице.

Формираният по-горе извод за недоказаност на реалността на доставките не се опровергава от обстоятелството, че са извършени плащания по банков път, тъй като плащането не е юридически факт, въздигнат от правната норма като основание за настъпване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС. По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС такъв факт представлява извършването на услугата, поради което именно този факт жалбоподателят следва да установи чрез пълно доказване. Плащането, дори и да бъде доказано, представлява единствено индиция за извършена доставка и не би могло самостоятелно да създаде сигурно убеждение относно реалността на доставката.

Поради тази причина, макар и да кредитира съдебно-счетоводната експертиза в частта относно счетоводното отразяване на фактурите и извършените плащания, съдът намира, че не са доказани останалите елементи от фактическия състав на данъчното събитие.

На следващо място, за да се приеме реалност на доставка на услуга, следва да се установи, че доставчикът е разполагал с необходимия технически, материален и кадрови ресурс за извършването ѝ.

От събраните по делото доказателства се установява, че на доставчиците „Нюстрой Вижън“ ЕООД, „Хоум Стайл 2015“ ЕООД, „Атлант Строй“ ЕООД и „Строй Билд Къмпани“ ЕООД са извършени насрещни проверки, при които са изискани доказателства относно извършването на процесните доставки, включително относно използваните материали, мястото на извършване на строителните дейности, лицата, които са ги извършили, както и относно техническата и кадровата обезпеченост на дружествата.

По отношение на кадровата обезпеченост съдът съобрази данните от извършените служебни проверки в ПП СУП на НАП, от които се установява, че „Хоум Стайл 2015“ ЕООД е разполагало с 6 лица, назначени

на трудов договор на длъжности „работник строителство“ и „работник подови облицовки“; „Строй Билд Къмпани“ ЕООД е разполагало с 2 лица, назначени на трудов договор; „Нюстрой Вижън“ ЕООД е имало 4 лица, назначени на трудов договор – шофьор, технически ръководител, бояджия и електротехник, като за едно лице е деклариран и граждански договор за месеците май и юни; „Атлант Строй“ ЕООД е разполагало с двама служители, назначени на трудов договор, на длъжности „технически ръководител строителство“ и „общ работник поддържане на сгради“. Независимо от изложеното, по делото не са представени доказателства относно професионалната квалификация, реалната ангажираност и конкретното участие на посочените лица в изпълнението на фактурираните СМР. Това обстоятелство е от съществено значение, доколкото предмет на фактурираните дейности са специфични и специализирани строително-монтажни работи, като ВиК монтаж, полагане на бетонни настилки, зидарии, замазки, шпакловки, армировка и други подобни дейности, изискващи съответната техническа подготовка и квалификация.

По делото не са представени и доказателства, от които да се установи, че посочените доставчици са разполагали с необходимите строителни материали, техника и персонал за извършване на фактурираните строително-монтажни работи. Не са представени фактури за закупуване на строителни материали, складови документи, транспортни документи, сертификати за качество или други съпътстващи документи, удостоверяващи произхода и влагането на съответните материали. Следва да се отбележи, че при извършването на строително-монтажни работи обичайно се съставят различни съпътстващи документи, удостоверяващи изпълнението на отделните етапи от строителния процес, като количествени сметки, протоколи за извършени работи, актове за приемане на строително-монтажни дейности, сертификати за вложени материали и други документи, удостоверяващи качеството и произхода на използваните строителни продукти. В конкретния случай такива доказателства не са представени. По отношение на транспортирането на строителните материали следва да се има предвид, че съгласно клаузите на сключените договори разходите за същото са за сметка на изпълнителите, като и в тази насока не са представени доказателства. Наред с това е установено, че ревизираното дружество е декларирало притежание на лек автомобил „Б. Х5“ с рег. [рег.номер на МПС] , лек автомобил „Сузуки С.“, товарен автомобил „Рено Мастер“ и лек автомобил „Рено Каптюр“. Въпреки това липсват доказателства „АРКТИС СИСТЕМ“ ЕООД да е извършвало транспорт във връзка с посочените по-горе СМР и доставки на стоки, при положение че, както вече бе отбелязано, транспортът е следвало да бъде за сметка на изпълнителите.

Заклучението на съдебно-счетоводната експертиза не води до различен извод, доколкото установява единствено счетоводното отразяване на фактурите и извършените плащания, но не и реалното извършване на фактурираните доставки.

С оглед на горе установеното съдът приема, че не е доказано реалното извършване на процесните строително-монтажни работи от посочените доставчици. Освен това от събраните по делото доказателства се установява и недоказана в необходимата степен кадрова и материална обезпеченост на доставчиците да извършат процесните услуги със собствен ресурс, предвид вида, характера и предмета на услугите. Не се твърди, а още по-малко се доказва, изпълнението на тези услуги от подизпълнители на доставчиците.

От изложеното се налага извод за липса на доказани доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, извършени именно от сочените доставчици. Правото на данъчен кредит възниква по конкретна доставка, с конкретни страни – получател и доставчик, и наличието на предпоставките за признаване на това право, включително и за реалното осъществяване на доставката, се преценява именно по отношение на тези страни.

Във връзка с възраженията на жалбоподателя съдът намира за нужно да отбележи, че житейски логично е последващата реализация на създадени от ревизираното лице обекти или извършени му услуги да сочи на извършени предходни дейности. Тази последваща реализация обаче самостоятелно не би могла да докаже,

че същите услуги са доставени именно от доставчиците, сочени като такива в приложените данъчни фактури, доколкото доставчици биха могли да бъдат и трети лица, а част от дейностите, включени в предметния обхват на услугите, биха могли да бъдат осъществени и от човешки ресурс, нает от самия жалбоподател.

В обобщение следва, че липсата на преки доказателства за реалността на процесните доставки, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е могло да обезпечи още в хода на своята търговска дейност чрез съставяне и съхраняване на различни по вид писмени доказателства – документи за закупуване на строителни материали, складови и транспортни документи относно движението им, документи, удостоверяващи произхода и качеството на вложените материали, както и документи, удостоверяващи тяхното влягане при изпълнението на строително-монтажните работи – дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за неуспешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпването на юридическите факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

По делото е направено оспорване на истинността на част от представените документи по реда на чл. 193 ГПК, вр. § 2 ДР на ДОПК. С молба процесуалният представител на директора на дирекция „ОДОП“ – С. е оспорил автентичността на подписите, положени върху част от документите, свързани с процесните доставчици, и е поискал откриване на производство по проверка на тяхната истинност. С протоколно определение съдът е открил производство по чл. 193 ГПК. В хода на съдебното производство обаче страната, която оспорва документите, не е провела успешно доказване на твърдяната неистинност. В съдебното производство по предходното разглеждане процесуалният представител на жалбоподателя е поддържал становище, че дори документите да са подписани от лице без представителна власт, съгласно чл. 301 ТЗ действията се считат потвърдени, когато търговецът не се противопостави незабавно след узнаването им, като в тази връзка е акцентирано и върху обстоятелството, че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби и справките-декларации по ЗДДС. От своя страна процесуалният представител на ответника е поддържал, че след като оспорените документи не са доказани като истински в рамките на откритото производство, същите не следва да бъдат ценени. Настоящият съдебен състав намира, че при липсата на успешно проведено доказване на неистинността по реда на чл. 193 ГПК не може да се приеме, че оспорените документи са опровергани по надлежния процесуален ред. Поради това същите следва да бъдат обсъдени в съвкупност с останалите доказателства по делото, без обаче сами по себе си да могат да обосновават извод за реалност на доставките.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

На основание чл. 81 ГПК, вр. § 2 ДР на ДОПК, съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски.

По разноските:

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение изчислено по реда на чл. 7, ал.2, т. 4 от Наредба №1/09.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа за трите съдебни инстанции в общ размер на 10 186,50 евро, както и държавна такса за касационната инстанция в размер на 306,77 евро. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната съдебна практика, не се постановява нарочен диспозитив.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Арктис Систем“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], ет. 5, офис 1, представявано от И. Й. Г. – управител, срещу РА № Р-22221322003014-091-001/11.01.2023 г., издаден от С. А. Г., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и Ц. С. Д. – ръководител на ревизионния екип, и двете служители в ТД на НАП – П., в частта, в която РА е потвърден с Решение № 588/09.05.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с който по отношение на жалбоподателя са установени задължения по ЗДДС, произтичащи от непризнат данъчен кредит в размер на 47 399,74 лв. и лихви в размер на 27 488,56 лв. за данъчните периоди м. 08.2017 г., м. 12.2017 г. и м. 02.2018 г.

ОБЯВЯВА, на основание чл. 193, ал. 2 ГПК, вр. § 2 ДР на ДОПК, за неуспешно проведено откритото производство по оспорване истинността на документи.

ОСЪЖДА „Арктис Систем“ ЕООД ЕИК[ЕИК], [населено място] да заплати на Териториална дирекция на НАП С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 186.50 евро съставляваща юрисконсултско възнаграждение за трите съдебни инстанции, както и ДТ в размер на 306,77 евро.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред **Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на препис на страните.**