

РЕШЕНИЕ

№ 17006

гр. София, 04.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав, в публично заседание на 17.02.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Василева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **12646** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 226 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК) и чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е след отмяна на предходното решение на съда с решение № 11894 ОТ 25.11.2025 г., постановено по адм. дело № 10761/2024 г. на Върховния административен съд (ВАС), първо отделение. С решението си касационната инстанция е приела, че предходният съдебен акт е валиден и допустим, но неправилен. Мотивирал се е, че ревизионен акт № Р-22221923002813-091-001/04.12.2023 г. е издаден от компетентни органи, следователно е валиден акт. ВАС изрично е указал при новото разглеждане на делото съдът да извърши цялостна проверка за законосъобразност на оспорения акт.

Образувано е по жалба на „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], представлявано от управителя М. И. М., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221923002813-091-001/04.12.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – В. Т., който е потвърден с Решение № 254/23.02.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

С ревизионния акт на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от м. 11.2021 г. до м. 02.2023 г. в размер на 69 874,00 лв. главница и лихви за забава в размер на 11 257,00 лв. Корекциите произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „АН ПРОЕКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и „РЕН СТОР СТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Жалбоподателят счита ревизионния акт за незаконосъобразен, постановен при съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалния закон. В жалбата се поддържа, че при извършване на ревизията не са спазени принципите на служебното начало, обективността, всеотдайността и пълнотата при събиране и анализ на доказателствата, както и гаранциите за защита на ревизираното лице. Излага се, че дружеството е осъществявало облагаема дейност като оператор за куриерска дейност и че услугите и покупките, получени за периода, са във връзка с тази дейност. Твърди се, че ревизиращият екип е достигнал до неправилни и тенденциозни изводи за липса на реално получени доставки, като е поставил акцент върху обстоятелства, свързани с доставчиците, тяхното намиране на адрес, кадровата и техническата им обезпеченост, без да отчете, че тези обстоятелства не могат сами по себе си да се противопоставят на получателя по доставките.

В жалбата се сочи, че по отношение на процесните доставки са налице фактури, договори, протоколи, справки, счетоводни документи и данни за деклариране на доставките, като според жалбоподателя доставчиците са осчетоводили, начислили и декларирали данъка. Поддържа се, че са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС и липсват основанията за ограничаване на правото на приспадане по чл. 70 от ЗДДС. Според жалбоподателя приходната администрация неправилно е приела, че доставките са недоказани поради липса на необходимата кадрова, техническа и материална обезпеченост при доставчиците, тъй като законът не възлага на получателя задължение да проверява трудовоправния и осигурителен статус на служителите на неговите контрагенти, нито да следи вътрешната им организация на работа.

Жалбоподателят излага още, че ревизиращите органи са приели за недоказани реално извършени услуги, без да анализират в пълнота представените документи, без да съобразят характера на дейността му и възникналата необходимост от ползване на външни услуги във връзка с разширяване на дейността, поддържане и подобряване на базата, преодоляване на трудности във връзка с липсата на финансово-икономическа обстановка, извънредни мерки за COVID кризата и други необходими действия. Изрично се поддържа, че дружеството е имало договор за мобилно търговско представителство с „Еконт Експрес“ ООД, но в този договор не е била предвидена забрана за превъзлагане на услуги на трети лица. Според жалбоподателя изводът на органите по приходите, че при дейността му не са необходими външни услуги, представлява неправилна намеса в независимата му икономическа дейност.

Жалбоподателят се позовава на практиката на Съда на Европейския съюз и Върховния административен съд, включително относно това, че добросъвестният получател не може да бъде санкциониран за нарушения, извършени от неговите доставчици, когато не е доказано, че е знаел или е бил длъжен да знае за участие в данъчна измама. Поддържа се, че непредставянето на доказателства за обезпеченост на доставчика или ненамирането му на адрес не следва автоматично да води до отказ от право на данъчен кредит, ако получателят разполага с данъчен документ, доставката е декларирана и е налице последващо използване за облагаемата дейност. Прави се искане ревизионният акт да бъде отменен.

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя - адв. В., поддържа жалбата. Излага, че всички доводи на приходната администрация за липса на реалност на доставките са свързани с твърдени нередности при доставчиците и липса на кадрова обезпеченост, което според него не е достатъчно основание за отказ на право на приспадане на данъчен кредит. Позовава се на съдебна практика, според която нарушения на трети лица не следва да водят до неблагоприятни последици за получателя, когато липсва обосновка защо тези нарушения са относими към неговото право на приспадане. Претендират се разноски за всички проведени съдебни производства, по представен списък.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуалния си представител юрк. А., оспорва жалбата като неоснователна. Поддържа, че ревизионният акт е законосъобразен по мотивите, изложени в решението на директора на Дирекция ОДОП, като счита, че отказът на данъчен кредит не се основава единствено на нередности при доставчиците, а на съвкупна преценка на доказателствата, включително на предмета на дейност. Посочва, че е аргументирано защо е налице невъзможност за престиране на услугите и останалите доставки. Прави искане жалбата да бъде отхвърлена и претендира юрисконсултско възнаграждение. Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител, не изразява становище по жалбата.

Административен съд София - град, след като обсъди доводите на страните, събраните по делото доказателства и извърши цялостна проверка на оспорения ревизионен акт в обжалваната му част на основанията по чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намира от фактическа и правна страна следното: Жалбата е допустима. Подадена е от надлежна страна – адресат на ревизионния акт, която има правен интерес от оспорването, в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, срещу подлежаща на съдебен контрол част от ревизионния акт, след проведено задължително административно обжалване пред директора на дирекция ОДОП.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

За да се произнесе, съдът установи от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221923002813-020-001 от 11.05.2023 г, връчена на 22.05.2023г., издадена от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощена на основание чл. 12, ал. 6 и чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и на основание чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) със Заповед №3-ЦУ-869 от 05.05.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед №3-ЦУ-905 от 10.05.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-379 от 04.05.2023 г. на и. д. директора на ТД на НАП С.. Предмет на ревизията е установяване на задължения за ДДС за периода от 01.11.2021г. до 28.02.2023г.

Съставен е ревизионен доклад (РД) № Р- 22221923002813-092 001 от 03.11.2023 г., връчен електронно на 06.11.2023 г. От ревизираното лице не е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК,

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт № Р-22221923002813-091-001 от 04.12.2023 г. е издаден от И. К. А. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и В. И. В. - ръководител на ревизията на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т., на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 06.12.2023 г.

На 18.12.2023 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция „ОДОП“ С. е подадена жалба, вх. №53-06-13031 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1833 от 22.12.2023 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С., с която „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД оспорва РА № Р-22221923002813-091-001/ 04.12.2023 г., с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от м. 11.2021 г. до м. 02.2023 г. размер на 69 874,00 лв. и лихви за забава в размер на 11 257,00 лв. Корекциите са вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АН ПРОЕКТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „А Л СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „РЕН СТОР СТРОЙ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

С Решение № 254/23.01.2024г. на директора на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП

ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

В хода на ревизията е установено, че през ревизирия период „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД извършва куриерски услуги, съгласно сключен безсрочен договор за мобилно търговско представителство от 01.04.2016 г. с „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, ЕИК[ЕИК]. Представителството се осъществява като мобилен франчайз без стационарен офис. Съгласно анекс от 01.05.2018 г. към основния договор е създадена следната организация на работа: всеки месец от страна на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, в качеството на оператор, се издава протокол за приемане на извършената работа от „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД и справка за формиране на дължимото възнаграждение. След приемане на работата и на основание подписания протокол „М И К ЕКСПРЕС“ ООД издава фактура към „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД. В същото време, през съответния месец „М И К ЕКСПРЕС“ ООД е получавало издадени от куриерското дружество фактури за опаковъчни материали за пратките - торбички, стикери, етикети, материал за опаковане и префактуриране на телекомуникационни услуги. „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД издава споразумителен протокол, с който се извършва прихващане между стойността по фактурата за заработката и тази по насрещни фактури за закупен амбалаж за пратките, такса за телефон и др., като остатъкът се превежда по банков път на „М И К ЕКСПРЕС“ ООД. След м. 08.2018 г. освен пратки се доставят и парични суми, като от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД се превеждат служебни аванси, които се използват за тези парични доставки.

В хода на ревизията е установено, че „М И К ЕКСПРЕС“ ООД е разполагало с девет лица, наети по трудови правоотношения, като не е декларирало превъзлагане на дейности на подизпълнители за извършване на услугите.

В хода ревизията на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № Р-22221923002813-040-001/26.05.2023 г., в отговор на което са представени писмени обяснения, фактури, договори, протоколи, счетоводни извлечения на сметки 401 „Доставчици“, 411 „Клиенти“, 499 „Други Кредитори“, 601 „Разходи за материали“, 602 „Разходи за външни услуги“, 603 „Разходи за амортизации“, 609 „Други разходи“, 703 „Приходи от услуги“, 709 „Други приходи“. С Протокол № Р-22221923002813-ППД-001/03.07.2023 г. са присъединени всички събрани документи и писмени обяснения от извършена по отношение на ревизираното лице в предходен период проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/. Посетен е офис на дружеството, за което е съставен Протокол №1787387/10.10.2023 г.

Извършени са насрещни проверки на „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „АН ПРОЕКТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД, „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД и „РЕН СТОР СТРОЙ“ ЕООД.

След анализ на събраните доказателства, с РА ревизиращите са отказали право на приспадане на данъчен кредит:

За периоди м. 11.2021 г., м. 12.2021 г., м. 01.2022 г. им. 02.2022 г. в размер на 23 680,00 лв. по 20 фактури, издадени от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД с предмет услуги - реклама и изграждане на WEB кампания - маркетинг в мрежата на Google Ad Words - Content Network чрез продуктите Gmail, Google maps, Blogger, администриране на групи във Facebook и Instagram с рекламна цел; настройка на платформа diib за SEO оптимизация към фирмен потребителски сайт; заплащане от името на възложителя към Google сайт за управление, маркетинг кампания по събиране на последователи във Facebook; направа на meta описания за целия фирмен потребителски сайт.

От доставчика са представени: копия на спорните фактури, стокова разписка за предадени

материали, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати, както и писмено обяснения от управителя на "КАКОВСКИ КОНСУЛТ" ЕООД.

За периоди м. 07.2022 г., м. 08.2022 г. и м. 09.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 11 044,00 лв. по 12 фактури, издадени от „АН ПРОЕКТ“ ЕООД и предмет на доставките услуги - товаро-разтоварни работи и транспортни услуги - вътрешен транспорт с бус.

От доставчика са представени копия на спорните фактури, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати.

За периодите от м. 03.2022 г. до м. 06.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 800,00 лв. по 16 фактури, издадени от "ЕЛ КАМ ИНЖИНИРИНГ 2020" ЕООД с предмет на доставките услуги - реклама и изграждане на WEB кампания - маркетинг в мрежата на Google Ad Words - Content Network чрез продуктите Gmail, Google maps, Blogger, администриране на групи във Facebook и Instagram с рекламна цел; настройка на платформа diib за SEO оптимизация към фирмен потребителски сайт; заплащане от името на възложителя към Google сайт за управление, маркетинг кампания по събиране на последователи във Facebook; направа на meta описания за целия фирмен потребителски сайт.

От доставчика са представени: копия на спорните фактури, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати и писмени обяснения от управителя.

За периоди от м. 10.2022 г. до м. 01.2023 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 124,00 лв. по 17 фактури, издадени от „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД с предмет на доставките услуги - товаро-разтоварни работи и транспортни услуги - вътрешен транспорт с бус.

От доставчика са представени спорните фактури, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати и писмени обяснения от управителя.

За период м. 02.2023 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 226,00 лв. по 4 фактури, издадени от „РЕН СТОП СТРОЙ“ ЕООД с предмет на доставките услуги - товаро-разтоварни работи и почистващи услуги (ръчно).

От доставчика са представени: спорните фактури, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати и писмени обяснения от управителя.

Ревизиращите са приели, че издадените фактури не са свързани с независимата икономическа дейност на „М И К ЕКСПРЕС“ ООД і след анализ на събраната информация относно доставчиците са стигнали до извод, че липсват реално извършени доставки и е налице абсолютна симулация, чиято основна цел е да осигури на ревизираното лице данъчно предимство, чрез неправомерно упражняване право на данъчен кредит.

Изводите си органите по приходите са обосновали с факта, че на декларираните от доставчиците адреси за кореспонденция не е открит представляващ или упълномощено от дружеството лице за проверка на място на представените

документи, не съществува писмена кореспонденция между доставчиците и ревизираното лице. Не са представени доказателства за проучване надеждността на избраните доставчици, в издаваните протоколи от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД в края на всеки месец за приемане на извършената работа от „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД няма данни при калкулиране на дължимото възнаграждение да са взети предвид получени услуги от процесите доставчици.

По изложените съображения с РА, и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 70 ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС, на „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД е отказано право на данъчния кредит по фактурите, издадени от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „АН ПРОЕКТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД, „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД и „РЕН СТОР СТРОЙ“ ЕООД.

Пред директора на дирекция „ОДОП“ С. не са представени нови доказателства. В решението си той е приел, че предметът на доставките изисква както наличие на лица, които да извършат услугите, така и доказателства за притежаване на посочените в документите бус, посредством които да се реализира предметът на доставките. Приел е, че не е доказан какъв е крайният резултат, от кого е постигнат и получен ли е от ревизираното лице. Обсъдил е приемо-предавателните протоколи, в които не е посочено мястото на предаването и конкретните изпълнители, липсата на пътни листове с посочен маршрут, превозен товар, за да се прецени дали действително са извършени тези услуги и свързани ли са с дейността на ревизираното дружество. Позовал се е и на установения при проверка в електронния регистър на НАП факт, че „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД и „АН ПРОЕКТ“ ЕООД не са разполагали със собствени или наети МПС и други активи, с които да извършат транспортните услуги с бус. Счита, че жалбоподателят разполага с достатъчно МПС, с които да изпълни задълженията си по договора с „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД. Относно почистващи услуги от „РЕН СТОР СТРОЙ“ ЕООД в обект на „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД изтъква липсата на обект. За да потвърди РА, решаващият орган се е позовал на липсата на конкретна информация за активите и лицата, които и чрез които фактически са осъществени процесите доставки. В допълнение е изтъкнал, че доставчиците са с рисков профил, както и че не са налице безспорни доказателства, че сумите по издадените фактури действително са постъпили в патримониума на доставчиците.

В заключение, директорът на дирекция „ОДОП“ С. след анализ на нормативната уредба и тълкуването ѝ дадено в практиката на СЕС е стигнал до извод, че с РА законосъобразно е отказано право на данъчния кредит по фактурите, издадени от процесните доставчици, поради което го е потвърдил.

В предходно проведеното пред АССГ производство като доказателства по делото са приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства удостоверяващи притежаването на КЕП от лицата,

подписали в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

В хода на съдебното производство при първото разглеждане на делото не са представени нови доказателства от страна на жалбоподателя

С определение по настоящото дело съдът е конституирал страните и е разпределил доказателствената тежест между тях.

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

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Проверката обхваща всички основания по чл. 146 от АПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК.

По компетентността съдът съобразява задължителните указания на Върховния административен съд, дадени с решение № 11894/25.11.2025 г. по адм. д. № 10761/2024 г., с което първоначално постановеното по делото решение е отменено и делото е върнато за ново разглеждане. С касационното решение е прието, че изводът за нищожност на РА поради липса на компетентност е неправилен, като делото е върнато за произнасяне по останалите основания за законосъобразност на акта. При това положение настоящият състав приема, че РА не е нищожен поради липса на компетентност.

Не се установява порок във формата на акта. РА съдържа издател, адресат, ревизирани периоди, установени задължения, фактически и правни основания. РД, като неразделна част от РА, съдържа изложение на констатациите на органите по приходите. Спазени са изискванията на чл. 113, чл. 117 и чл. 120 от ДОПК.

Не се установяват и съществени процесуални нарушения, които сами по себе си да водят до отмяна на акта. На ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ № Р-22221923002813-040-001/26.05.2023 г., в отговор на което са представени писмени обяснения, фактури, договори, протоколи и счетоводни извлечения по сметки 401, 411, 499, 601, 602, 603, 609, 703 и 709. С Протокол № Р-22221923002813-ППД-001/03.07.2023 г. са присъединени документи от предходна проверка, извършено е посещение в офис на дружеството, обективирано в Протокол № 1787387/10.10.2023 г., както и насрещни проверки на „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „АН ПРОЕКТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД, „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД и „РЕН СТОР СТРОЙ“ ЕООД. Ревизираното лице е било уведомено за резултатите от ревизията чрез връчване на ревизионния доклад и е имало възможност да подаде възражение и да представи доказателства.

Спорът е по материалната законосъобразност на отказа на право на приспадане на данъчен кредит.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС правото възниква, когато стоките или услугите се използват за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки. Следователно за признаване на правото е необходимо да са установени реална облагаема доставка, данъчен документ и използване за облагаемата дейност. В практиката на СЕС е последователно прието, че реалността на доставката е материалноправна предпоставка за упражняване на правото на приспадане. В Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Bonik, т. 31–32, Съдът приема, че националната юрисдикция следва да провери дали доставките са реално осъществени и дали са използвани за последващи облагаеми сделки. Същевременно, когато спорът е основан на нередности при доставчика, отказът е допустим само ако въз основа на обективни данни е установено, че получателят е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с ДДС – т. 40–43 от същото решение.

В Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11, Mahagében и Dávid, т. 45, 49, 53 и 61, СЕС приема, че данъчната администрация не може да изисква от получателя да проверява дали издателят на фактурата разполага с персонал, материална обезпеченост и изпълнява задълженията си за деклариране и внасяне на данъка. В Решение от 06.09.2012 г. по дело C-324/11, Tóth, т. 45–49, е прието, че липсата на определени ресурси при доставчика не може автоматично да се противопоставя на получателя. В Решение от 13.02.2014 г. по дело C-18/13, Maks Pen, т. 27–31, е прието, че липсата на персонал или материална обезпеченост при доставчика не е достатъчна сама по себе си за отказ, ако не е доказано участие или знание на получателя в измама. В Определение от 03.09.2020 г. по дело C-610/19, Vikingo Fővállalkozó, т. 44–47, СЕС отново подчертава, че отказ не може да се основава само на това, че доставчикът не е разполагал с необходимите човешки и материални ресурси.

Следователно съдът следва да разграничи две хипотези: липса на реално извършена доставка и нередности при доставчика. При първата право на данъчен кредит не възниква. При втората отказ е допустим само ако органът докаже, въз основа на обективни данни, че получателят е знаел или е трябвало да знае за измама. В настоящия случай органите по приходите формално сочат липса на реалност, но фактическите им мотиви в съществената си част се основават на данни за доставчиците – липса на кадрова, техническа и материална обезпеченост, рисков профил, липса на активи, липса на данни кои лица са изпълнили услугите и съмнения относно постъпване на сумите в патримониума им. Тези обстоятелства не са достатъчни, ако не са обвързани с конкретно доказване, че услугите не са извършени или че жалбоподателят е участвал в привидно документиране.

По делото е установено, че „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД извършва куриерска дейност

по безсрочен договор за мобилно търговско представителство от 01.04.2016 г. с „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, като представителството се осъществява като мобилен франчайз без стационарен офис. Съгласно анекс от 01.05.2018 г. всеки месец „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД издава протокол за приемане на работата и справка за формиране на възнаграждението, а „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД издава фактура за заработката. Установено е още, че дружеството е разполагало с девет лица, наети по трудови правоотношения, и не е декларирало превъзлагане на дейности на подизпълнители. Тези факти са относими, но не са достатъчни сами по себе си да изключат възможността дружеството да получава външни услуги, включително рекламни, транспортни, товаро-разтоварни или почистващи. Договорът с „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД урежда отношенията между тези страни, но не представлява забрана за ползване на външни услуги.

По доставчика „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД е отказан данъчен кредит за м. 11.2021 г., м. 12.2021 г., м. 01.2022 г. и м. 02.2022 г. в размер на 23 680,00 лв. по 20 фактури с предмет услуги – реклама и изграждане на WEB кампания, маркетинг в мрежата на Google AdWords Content Network чрез продуктите Gmail, Google Maps, Blogger, администриране на групи във Facebook и Instagram с рекламна цел, настройка на платформа diib за SEO оптимизация към фирмен потребителски сайт, заплащане от името на възложителя към Google сайт за управление, маркетинг кампания по събиране на последователи във Facebook и направа на meta описания за целия фирмен потребителски сайт. От доставчика са представени копия на фактурите, стокова разписка за предадени материали, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати и писмени обяснения от управителя.

Мотивът на органите по приходите за отказ по тези фактури е, че услугите са неясни, не е доказана материална, техническа и кадрова обезпеченост, не е доказано кой е извършил рекламните дейности, както и че не е установена достатъчна връзка с дейността на ревизираното лице. Този извод не се споделя. Представените документи не са оспорени като неистински. Доставчикът е представил не само фактури, а и договори, протоколи и счетоводни документи. Органът не е установил, че посочените услуги са невъзможни, че не са приети от получателя, че документите са антидатиранни или привидни, нито че жалбоподателят е знаел за евентуална измама. Рекламните и WEB услуги по предмет не са несъвместими с дейност по мобилно куриерско представителство. Фактът, че услугата не води до материален резултат, не означава, че не е извършена. При този вид услуги резултатът обичайно се удостоверява чрез договор, протокол и счетоводно отразяване, а органът не е посочил конкретни доказателства, които да опровергават съдържанието на тези документи.

По доставчика „АН ПРОЕКТ“ ЕООД е отказан данъчен кредит за м. 07.2022 г., м. 08.2022 г. и м. 09.2022 г. в размер на 11 044,00 лв. по 12 фактури с предмет товаро-разтоварни работи и транспортни услуги – вътрешен транспорт с бус. От доставчика са представени копия на фактурите, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети и рекапитулация по заплати.

Органът е приел, че предметът на доставките изисква лица и доказателства за притежаване на бус, че в протоколите не са посочени място на предаване и конкретни изпълнители, че липсват пътни листове с маршрут и превозен товар, както и че „АН ПРОЕКТ“ ЕООД и „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД не са разполагали със собствени или наети МПС и други активи, а жалбоподателят е разполагал с достатъчно МПС за изпълнение на договора си с „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД.

Тези мотиви не са достатъчни да оборят реалността на доставките. Действително при транспортни услуги пътни листове, маршрути, данни за МПС и водачи биха били относими доказателства. Липсата им обаче не е законово установено основание за отказ на данъчен кредит, когато са представени фактури, договори, приемо-предавателни протоколи и счетоводно отразяване, а доставчикът не отрича изпълнението. Органът не е установил, че услугите не са могли да бъдат извършени чрез наети или ползвани по друг начин ресурси, нито че жалбоподателят реално не е имал потребност от такива услуги. Не е достатъчно да се посочи, че жалбоподателят е имал собствени МПС или служители, защото това не изключва възможността за използване на допълнителен външен ресурс при куриерска дейност.

По доставчика „ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД е отказан данъчен кредит за периода от м. 03.2022 г. до м. 06.2022 г. в размер на 13 800,00 лв. по 16 фактури с предмет услуги – реклама и изграждане на WEB кампания, маркетинг в мрежата на Google AdWords Content Network чрез продуктите Gmail, Google Maps, Blogger, администриране на групи във Facebook и Instagram с рекламна цел, настройка на платформа diib за SEO оптимизация към фирмен потребителски сайт, заплащане от името на възложителя към Google сайт за управление, маркетинг кампания по събиране на последователи във Facebook и направа на meta описания за фирмен потребителски сайт. По тази група доставчикът е представил първични и счетоводни документи, аналогични на тези при „КАКВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД.

И тук отказът е мотивиран с липса на доказателства за конкретните лица и ресурси, чрез които услугите са извършени, както и с преценка, че не е доказан конкретен резултат. Този извод е необоснован по същите съображения. Органът не е доказал привидност на договорите и протоколите, не е доказал, че такива услуги не са могли да бъдат предоставени, нито че жалбоподателят е знаел за евентуални

нередности при доставчика. Не може да се приеме, че всяка рекламна услуга следва задължително да бъде доказана с електронна кореспонденция, достъп до рекламни профили или отчети от платформи. Такива доказателства биха засилили доказателствената картина, но липсата им не заличава доказателствената стойност на представените договори, протоколи и счетоводни документи, ако същите не са оборени.

По доставчика „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД е отказан данъчен кредит за периода м. 10.2022 г. – м. 01.2023 г. в размер на 17 124,00 лв. по 17 фактури с предмет товаро-разтоварни работи и транспортни услуги – вътрешен транспорт с бус. Мотивите на органа са аналогични на тези по „АН ПРОЕКТ“ ЕООД: липса на данни за конкретни лица, МПС, маршрути, пътни листове, превозен товар и място на предаване; липса на установени собствени или наети МПС и активи при доставчика; наличие на достатъчно МПС при жалбоподателя.

Съдът приема, че и тук органът е заместил доказването на липса на доставка с предположение, изведено от липса на част от съпътстващите документи. Няма законово изискване всяка товаро-разтоварна или вътрешнотранспортна услуга да се доказва единствено с пътни листове. При наличие на фактури, договори, приемо-предавателни протоколи и счетоводни документи, които не са оборени, органът следва да установи конкретни факти за нереалност – например, че доставчикът е отрекъл изпълнение, че документите са неистински, че плащанията са фиктивни, че услугите са били обективно невъзможни или че жалбоподателят е участвал в схема за данъчна измама. Такива факти не са установени.

По доставчика „РЕН СТОР СТРОЙ“ ЕООД е отказан данъчен кредит за м. 02.2023 г. в размер на 4 226,00 лв. по 4 фактури с предмет товаро-разтоварни работи и почистващи услуги, извършвани ръчно. От доставчика са представени спорните фактури, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати и писмени обяснения от управителя.

По тези фактури органът е приел, че не е доказана връзка с независимата икономическа дейност на жалбоподателя и специално относно почистващите услуги е посочил липса на обект на „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД, който да бъде почистван.

Този довод не може да обоснове отказ. Установено е, че дейността на жалбоподателя се осъществява като мобилен франчайз без стационарен офис. Именно поради това липсата на собствен недвижим имот, склад или стационарен обект не е достатъчна да изключи получаването на почистващи услуги. По делото са установени положителни факти за извършване на мобилна куриерска дейност, при оято почистването може да има функционална връзка с използваните в дейността материални средства, включително работна среда, оборудване или

превозни средства. Изводът на органа, че при липса на собствен недвижим имот или склад услугата по почистване е нереална, представлява предположение, което не обезсилва представените договори, протоколи и счетоводни документи. Липсата на собствен обект е само индиция, но не е положителен факт, несъвместим с отразеното в документите изпълнение, още повече когато фактурите са и за товаро-разтоварни работи, а не само за почистване.

Съдът отчита и че органът е посочил като допълнителен мотив рисков профил на доставчиците и липса на безспорни доказателства, че сумите по фактурите действително са постъпили в патримониума им. Това обстоятелство също не е достатъчно. Рисковият профил на доставчика, дерегистрацията по ЗДДС, публичните му задължения или съмненията относно последващото движение на паричните средства не са самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит на получателя. За да имат значение, те следва да бъдат свързани с обективни данни, че получателят е знаел или е трябвало да знае за измама. Такива данни в РА и в решението на директора на ОДОП не са посочени.

Неоснователен е и доводът, че жалбоподателят не е декларирал превъзлагане на дейности на подизпълнители пред „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД. Това обстоятелство може да има значение за търговските отношения между страните по договора за мобилно представителство, но не е материалноправна предпоставка по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС. Данъчното право не поставя правото на приспадане в зависимост от това дали получателят е уведомил свой контрагент за ползване на външни услуги, а от това дали е получил облагаема доставка, използвана за облагаемата му дейност.

Съдът съобразява и доводите на жалбоподателя, че органите по приходите са се позовали предимно на обстоятелства при доставчиците – липса на кадрова, техническа и материална обезпеченост, ненамиране на адрес, липса на отделни документи и съмнения за техния рисков профил. Този довод е основателен в релевантната му част. Получателят по доставка не е длъжен да проверява дали доставчикът спазва трудовото, осигурителното и данъчното законодателство, нито дали разполага със собствен или нает ресурс, ако няма обективни данни за измама и знание у получателя. В съдебното заседание процесуалният представител на жалбоподателя изрично поддържа, че всички доводи на приходната администрация са свързани с твърдени нередности и липса на кадрова обезпеченост при доставчиците, като се позовава и на практика на ВАС по сходни спорове.

От своя страна ответникът поддържа, че мотивите на органа не се изчерпват само с нередности при доставчиците, а са обвързани и с предмета на дейност. Това становище е отчетено, но не променя крайния извод на съда. В решението на директора на „ОДОП“ действително са обсъдени и характерът на дейността на жалбоподателя, договорът с „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и липсата на декларирано превъзлагане. Тези обстоятелства обаче не доказват, че процесните услуги не са получени. Те могат да поставят под съмнение необходимостта или организацията

на услугите, но не оборват представените фактури, договори, протоколи и счетоводни документи.

Съдът приема, че представените от жалбоподателя и доставчиците фактури, договори, приемо-предавателни протоколи и счетоводни документи съставляват доказателствена съвкупност, която установява възникване, изпълнение и приемане на процесните услуги. След като тези документи не са оспорени като неистински и не са борени с насрещни доказателства, те не могат да бъдат игнорирани единствено въз основа на съмнения относно кадровата, техническата или материалната обезпеченост на доставчиците.

Приходните органи не са установили положителни факти, които да са несъвместими с отразеното в документите изпълнение – например привидност на договорите, неистинност или антидатиране на протоколите, обратно движение на плащания, отричане на изпълнението от доставчиците, обективна невъзможност услугите да бъдат извършени или участие на жалбоподателя в схема за данъчна измама. Констатациите относно липса на собствен ресурс при доставчиците, липса на отделни съпътстващи документи, рисков профил или публични задължения са косвени индиции, но не обезсилват сами по себе си представените преки документи за възлагане, изпълнение и приемане на услугите.

По тези съображения РА, потвърден с Решение № 254/23.02.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., е материално незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 143, ал. 1 АПК и чл. 226, ал. 3 от АПК, на жалбоподателя следва да се присъдят направените и доказани разноски за трите съдебни производства. От представените доказателства се установява, че са направени разноски по адм. дело № 3927/2024 г. в размер на 2000,00 лв. адвокатско възнаграждение, заплатено по банков път и 50,00 лв. държавна такса; по адм. дело № 10761/2025 г. по описа на ВАС – 2000,00 лв. адвокатско възнаграждение, заплатено по банков път; и по настоящото производство – 500,00 евро адвокатско възнаграждение, заплатено по банков път. С оглед постановяване на решението след 01.01.2026 г. разноските следва да се присъдят в евро, като общият им размер възлиза на 2 570,73 евро.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град, III отделение, 66-и състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221923002813-091-001/04.12.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – В. Т., който е потвърден с Решение № 254/23.02.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „М И К ЕКСПРЕС“

ЕООД, ЕИК:[ЕИК], сумата от 2 570,73 евро (две хиляди петстотин и седемдесет евро и седемдесет и три евроцента), представляваща разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд София - град пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението му на страните.

Решението да се съобщи по реда на чл. 137 АПК, § 2 ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: