

# РЕШЕНИЕ

№ 7403

гр. София, 05.12.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,**  
в публично заседание на 28.11.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Младен Семов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **12285** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Виа Комюникейшънс“ ООД, ЕИК[ЕИК] [населено място],[жк], [улица], ет.5, ап.2 срещу Ревизионен акт № Р-22221720005459 от 26.03.2021г., издаден от К. М. – възложила ревизията и И. А. – ръководител ревизиращ екип, потвърден с Решение № 878 от 10.06.2021г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С., с което по отношение на жалбоподателя, вследствие отказано право на данъчен кредит са установени задължения по ЗДДС в размер на 6 145,45лв и са начислени лихви за забава в размер на 591,45лв.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, съда счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК, така, както следва и от Определение № 8098 от 27.09.2022г. по адм.дело № 8077/2022г. на ВАС.

Дружеството-жалбоподател претендира незаконосъобразност на оспорваният РА поради допуснато процесуално нарушение, изразяващо се в непълнота на доказателствения материал, следствие от непредприети от органите по приходите действия по събиране и оценка на относимите доказателства, както и поради

материална незаконосъобразност – противоречие с чл. 82 ал.1 ЗДДС. Иска отмяната му.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С. изразява становище за неоснователност на оспорваният акт, аналогично с аргументите, застъпени в потвърдителното му решение, постановено в производството по административно оспорване на РА.

С оглед очертаният предмет на спора, твърденията на страните и фактите по делото, настоящият състав съобрази:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221720005459-020-001 от 10.09.2020 г., връчена електронно на 17.09.2020 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221720005459-020-002/09.12.2020 г., е възложена ревизия на „ВИА КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ООД за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 09.12.2019 г. до 31.07.2020 г. Заповедите са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720005459-092-001/02.03.2021 г., връчен по електронен път срещу който не е подадено писмено възражение. Като следствие и с оспорваният акт е приключено ревизионното производство. Същия е връчен по електронен път на 26.03.2021 г.

За да постановят процесният акт органите по приходите са приели, че липсват реални доставки на услуги, по фактури, издадени на жалбоподателя от „АЙЧЕ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], основание по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, съответно са приложи основанието чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по фактури, издадени от „КРЕЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ХЕБЪРСТРОЙ“ ООД с ЕИК[ЕИК].

Безспорно е установено, че през процесните периоди „ВИА КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ООД е извършвало ресторантьорска дейност, осъществявана в ресторант „Три кладенци“, находящ се в [населено място], [улица]. Декларирало е назначени по трудови договори бармани, сервитьори, готвачи и управител ресторант. Дружеството е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 09.12.2019 г.

По отношение на дружеството „АЙЧЕ“ ЕООД е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22221720198350-141-001/08.12.2020 г. За целите на проверката е изготвено ИПДПОЗЛ до доставчика, връчено на декларирания електронен адрес за кореспонденция. В отговор, на 05.12.2020 г. са представени копия на процесните фактури, всичките с предмет „съгласно договор за ПР дейност“, сключен между страните договор за ПР дейност, оборотни ведомости за проверяваните периоди, справки за осчетоводяване на фактурите.

При служебна проверка в ИС на НАП е установено, че спорните фактури са отразени от „АЙЧЕ“ ЕООД в дневниците му за продажби за съответните данъчни периоди. Констатирано е, че доставчикът е разполагал с нает по трудов договор

продавач-консултант. Органите по приходите са изискали и анализирали и документите, с които разполага жалбоподателят във връзка с декларираните доставки. От управителя на „ВИА КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ООД писмено е обяснено, че дружеството е възложител по договор за ПР дейност, сключен на 01.12.2019 г. с изпълнителя „АЙЧЕ“ ЕООД. Видно от това, ревизиращият екип е възприел, че на последното дружество е възложено да поддържа, развива и подобрява имиджа на кампаниите, посочени от възложителя /рекламна кампания по случай К., 8-ми декември, 14-ти февруари, 8-ми март, В., Г., деня на детето/, да провежда ПР стратегии и дейности, свързани с основната дейност на възложителя, на основата на утвърдена и развита от изпълнителя творческа концепция, под формата на различни семинари и дегустации, които са се осъществявали в различен диапазон от време. Изпълнителят е организиран и заснемане на различни рекламни клипове на територията на обекта на ревизираното дружество, като е работил с външни продукции. Разработил е и логото на ресторант „Три Кладенци“, както и всички печатни визии – визитни картички, подложки за хранене и брандирани салфетки, рекламната табела на заведението. Провел е редица обучения на персонала на територията на ресторанта, с цел обучение за привличане на клиенти, за подобряване комуникацията с клиенти, за обслужване и провеждане на частни партита. Организиран е редица винени дегустации, отново с цел популяризиране на ресторанта и представянето му пред по-голям кръг от хора, като е разработил и специални менюта и оферти. Разработил е концепция за реклама в онлайн пространството и офлайн активности, разпространение на плакати и флаери за търговския обект - ресторант „Три Кладенци“.

Приложени са примерни визии на поръчки и куверт за 8-ми декември, подписани от М. М.. В табличен вид са представени данни за разпространени рекламни листовки на 15.01.2020 г. - 1 036 бр.; на 20.02.2020 г. - 52 200 бр.; на 06.06.2020 г. - 8 750 бр.; на 30.08.2020 г. - 13 600 бр. Всички те са подписани единствено от М. М. – управител на „ВИА КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ООД. Отново в таблична форма са представени и данни за разпространяване на флаери през месеците януари, септември, октомври /без посочена година/, с участието на 5 промоутъра. Ангажираните данни са подписани единствено от М. М., т.е. от представител само на едната страна по сделката.

След преценка на така събраните доказателства, ревизиращият екип е приел, че не е доказано реалното извършване на услугите от „АЙЧЕ“ ЕООД. Посочено е, че е налице хипотезата на т.нар. „абсолютна симулация“ на доставка.

На следващо място, с РА са извършени и корекции на декларираните от жалбоподателя резултати по ЗДДС за м. 02.2020 г., м. 06.2020 г. и м. 07.2020 г., като на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС не е признато право на приспадане на данъчен кредит за закупени строителни материали, в т.ч. тухли, четки, дюбели, бордюри по фактура №[ЕГН]/21.02.2020 г. и фактура №[ЕГН]/28.05.2020 г., издадени от „КРЕЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и по фактура №[ЕГН]/08.06.2020 г., издадена от „ХЕБЪРСТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Прието е, че същите са вложени в ремонта на обект, който е стопанисван от друго дружество.

Относно фактурираните доставки от „АЙЧЕ“ ЕООД и чрез позоваване на практиката

на СЕС/виж т. 40 от Решение от 20 юни 2013 г. по дело С-653/11 г., Р. N. на Съда на Европейския съюз/ е прието ,че услугата подлежи на данъчно облагане, само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение, в рамките на което са разменени конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя. С оглед това при извършване на преценка за реалността на престираните услуги е необходимо да се изследва дали при възлагането им страните са договорили по достатъчно конкретен начин техния вид, обем, дължимия резултат и какви отделни компоненти са формирали договорената цена. Следва също да се прецени какви резултати са престирани, съответстват ли те на възложеното, налице ли са и какви трудови и материални ресурси са ползвани от доставчика и направени ли са във връзка с тях разходи. Не на последно място е необходимо да се изследва и да се установи обстоятелството, че именно лицата, издали фактурите, са изпълнители – непосредствено или чрез подизпълнител на фактурираните услуги, а не фактически други, различни от вписаните във фактурите трети лица.

В ревизионното производство е прието, че жалбоподателят не е установил по несъмнен начин обема, вида и стойността на фактурираните доставки, тяхното действително изпълнение и наличие на резултат, съответно че те са били използвани за последващи облагаеми доставки или за дейността на ревизираното предприятие.

Установено е още, че дружеството „АЙЧЕ“ ЕООД е разполагало с назначен на трудов договор продавач консултант. Извършването на договорените услуги е свързано със съответното престиране на труд. За да се приеме, че вписаните в договора услуги са реално извършени от соченото дружество, е необходимо най-напред да бъде установено, че същото е разполагало с относим към предмета на услугите кадрови ресурс със специални знания и умения, съответно този персонал е бил технически обезпечен за изпълнението на доставките. В настоящия случай Е прието, че доказателства за тези обстоятелства не са представени. Не са ангажирани и документи за нает подизпълнител.

Формиран е още извода, че от събраните при ревизията доказателства не се установява и потвърждава съществуването и получаването на предмета на доставките по процесните фактури, като не са представени никакви доказателства за водена търговска кореспонденция между дружествата, кои лица са извършили описаните в договора и в писмените обяснения на управителя на ревизираното дружество услуги, няма информация кои конкретно и колко лица са ангажирани като промоутъри и като обучаващи на персонала на „ВИА КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ООД и от кои точно лица са изготвени конкретно проектите. Не е установено и доказано къде са изработени рекламните материали, по чии проект, какви технически характеристики са зададени, по какъв дизайн и от кого, с каква и чия техника и печатни машини. Изработването на рекламни стоки /визитни картички, подложки за хранене, брандирани салфетки и др./ изисква специфична техника, за каквата няма данни да е ползвана от доставчика, както и наличието на изпълнители с квалификация и познания в областта на графичния дизайн. Доказателства в тази насока не са ангажирани, както не са ангажирани и никакви документи, в които да се съдържа информация за извършените от доставчика действия, колко от договорените услуги са изпълнени – част от тях или

всички, в какви обеми, на каква стойност. Не е налице отчетност, от която може да се проследи изпълнението и начина на калкулиране на цената. Не е доказано предаване и приемане на резултат от съответната услуга, т.е. не е обосновано изобщо наличие на резултат от услугите, който да е реализиран от „АЙЧЕ“ ЕООД или от което и да било друго лице.

В допълнение, във връзка с фактурите, издадени от „АЙЧЕ“ ЕООД, в РА е посочено, че не е налице и предпоставката по чл. 71, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Съставомерността на посоченият извод е обоснована чрез референция към Решение от 08.05.2013 г. по дело С-271/12 Р. Т. SA, в което СЕС е постановил, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки.

Така, приемайки наличието на абсолютна симулация по отношение на процесните доставки, органите по приходите са отказали да признаят право на приспадане, тъй като въз основа на обективни данни е установено, че това право е упражнено въз основа на фактури с цел изкуствено създаване на условия за правото на приспадане на данъчен кредит. Изкуственото създаване на условия за получаване на изгода, каквато в случая представлява правото на приспадане на данъчен кредит, се определя като злоупотреба /т. 74 и т. 75 от Решение от 21.02.2006 по дело С-255/02/. Под злоупотреба или данъчна измама следва да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо за краен резултат ощетяване на бюджета. В този контекст, наличието на издадена от доставчика фактура не е достатъчно основание да се приеме, че реално е извършена доставка.

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 448,34 лв., на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за закупени строителни материали от „КРЕЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ХЕБЪРСТРОЙ“ ЕООД, органите по приходите са приели, че с разпоредбата на чл. 70, ал. 1 от ЗДДС са уредени случаите, в които дори и да са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 74 от същия закон, правото на приспадане на данъчен кредит е ограничено. Съгласно т. 2 на цитираната разпоредба един от тези случаи е когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

От представения договор за наем, сключен на 15.10.2019 г. между „ВИА САЛЮШЪНС“ ООД с ЕИК[ЕИК] – наемател и СО, РАЙОН В. – наемодател, е установено, че е предоставен част от терен за разполагане на преместваем обект - павилион за бързо хранене, а не ресторант. В тази връзка е прието, че договорът за сътрудничество и съвместна дейност, сключен на 15.10.2019 г. между на „ВИА КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ООД и „ВИА САЛЮШЪНС“ ООД е неотносим към дейността на ревизираното дружество. От своя страна ревизираното дружество не е

представило доказателства, които да оборят фактическите и правни изводи на органите по приходите.

На тази база, в ревизионното производство е прието, че действително по преписката липсват документи за наемане на обект - ресторант от „ВИА КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ЕООД, но предвид посочените договори може да се приеме, че ревизираното дружество действително е стопанисвало обект, нает от СО, РАЙОН В., заедно с друго дружество, като между тях е сключен договор за сътрудничество и съвместна дейност. Съгласно този договор за жалбоподателя е уговорено задължение да регистрира търговския обект и да осигури необходимите разрешителни за упражняването на търговска дейност, да заплаща необходимите консумативи, като ел. енергия, ВиК, газ, трудови възнаграждения и осигуровки на персонала, съответно да регистрира ЕКАФП и извършва търговска дейност по предназначение. Не е уговорено обаче да инвестира в подобрения на обекта, вкл. да извършва ремонтни работи. Такова задължение е предвидено за друг субект - „ВИА САЛЮШЪНС“ ООД, който е различен от жалбоподателя - „ВИА КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ЕООД.

Ето защо и доколкото стопанисваният обект не е собственост на ревизираното лице, като същото няма и ангажимент да извършва подобрения в него чрез влягане на закупените строителни материали по процесните фактури от „КРЕЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ХЕБЪРСТРОЙ“ ЕООД, то органите по приходите са приели, че получените от жалбоподателя доставки са предназначени за извършване на безвъзмездни доставки в полза на друго дружество или за дейности, различни от икономическата му дейност.

На тази база съдът съобрази и приема:

По силата на чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС, данъчен кредит се дефинира, като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Легална дефиниция за „доставка на стока“ по см. на ЗДДС се съдържа чл.6, ал.1 от ЗДДС, съгласно която норма доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Според чл. 12, ал.1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Данъчно събитие по см. на ЗДДС съгл. чл. 25, ал. 1 ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобие, както и вносът на стоки по чл. 16, което данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена (чл. 25, ал. 2 ЗДДС). В разпоредбата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС е предвидено, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил

или предстои да му достави.

Нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, регламентиращи, наред с чл.71 от ЗДДС, предпоставките, при наличието на които следва да се признае правото на приспадане на данък върху добавената стойност, транспонират разпоредбата на чл.168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕС, според която доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице.

От така посочената регламентация следва извода, че наличието на действително осъществена доставка на стока/ услуга, е условие (предпоставка) за възникване на правото на данъчен кредит, като изпълнението на тази предпоставка следва да бъде проверено за извършването на преценка дали ревизирият субект има право да приспадне данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация. При липса на реално осъществена доставка на стока/услуга не е налице една от предпоставките за възникване на правото на данъчен кредит по чл. 68, ал.1, т.1 във вр. с чл. 69, ал.1, т.1 във вр. с чл.6, ал.1 от ЗДДС респ. по чл.168, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕС, съответно такова право не възниква по доставка, която съществува само документално, но не е реална.

На първо място, както следва от практика на СЕС, правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-специално решения от 25 октомври 2001 г., Комисия/Италия, С-78/00, ЕУ:С:2001:579, т. 28 и от 21 юни 2012 г., Mahagibben и Dбvid, С-80/11 и С-142/11, ЕУ:С:2012:373, т. 37).

Така, предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-специално решения от 21 март 2000 г., G. и др., С-110/98—С-147/98, ЕУ:С:2000:145, т. 43 и от 21 юни 2012 г., Mahagibben и Dбvid, С-80/11 и С-142/11, ЕУ:С:2012:373, т. 38).

Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности

по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално решения от 21 март 2000 г., G и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 44 и от 21 юни 2012 г., Mahagibben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 39).

Правото на приспадане на ДДС обаче се обуславя от изпълнението на изисквания или на материални условия и на условия от формално естество. Що се отнася до материалноправните изисквания или предпоставки, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице.(в този смисъл вж. по-специално решения от 6 септември 2012 г., Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., PPUH S., C-277/14, EU:C:2015:719, т. 28 и цитираната съдебна практика).

Освен това съществува пряка връзка между събирането на приходите от ДДС в съответствие с приложимото право на Съюза и предоставянето на разположение на бюджета на Съюза на съответните ресурси от ДДС, щом като всеки пропуск при събирането на първите е възможно да доведе до намаляване на вторите (вж. решение от 26 февруари 2013 г., E. F., C-617/10, EU:C:2013:105, т. 26).

В това отношение следва да се припомни, че държавите членки са длъжни да проверяват декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи, както и да изчисляват и да събират дължимия данък (вж. решение от 9 юли 2015 г., S. M. V. Dr. Tomoiag A., C-144/14, EU:C:2015:452, т. 26 и цитираната съдебна практика).

Що се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане, които се приравняват на формални изисквания или предпоставки, член 178, буква а) от Директива 2006/112 предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и с членове 238—240 от нея.

Според постоянната съдебна практика основният принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането на този данък по получените доставки да се разреши, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали да изпълнят някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., E.-България транспорт ООД, C-284/11, EU:C:2012:458, т. 62 и цитираната съдебна практика, както и от 28 юли 2016 г., A., C-332/15, EU:C:2016:614, т. 45).

Би могло обаче да не бъде така, ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са



изпълнени материалните изисквания (решения от 12 юли 2012 г., Е.-България транспорт ООД, С-284/11, ЕU:С:2012:458, т. 71 и от 28 юли 2016 г., А., С-332/15, ЕU:С:2016:614, т. 46).

Така, почитаемият Съд на ЕС нееднократно е подчертавал, че реалното осъществяване на доставката, редом с надлежното и фактуриране представляват двата съществени елемента на възникване правото на приспадане на данъчен кредит. / в този смисъл виж т.31, т.3и цялото Решение от 3 от 6 декември 2012г. по дело С-285/11, **Б. ЕООД**, Е.:ЕU:С:2012:774/.

В този контекст, следва ясно да се подчертае, че доказателствена тежест за установяване реалното изпълнение на посочените договори, респ. извършването на надлежна насрещна престация по посочените фактури, носи именно дружеството жалбоподател. Наличието на реално изпълнена престация, от своя страна е положителен за жалбоподателя факт, от който същия черпи благоприятни последици, поради което нему и лежи доказателствената тежест да установи съществуването му. Посоченото обстоятелство е указано на жалбоподателя още с определението за конституиране на страните и насрочване на първото заседание по настоящето дело.

По отношение на фактурите с доставчик „АЙЧЕ“ ЕООД:

Процесните фактури са издадени във връзка с изпълнение на договор за ПР-Дейност от 01.12.2019г. Във връзка с изпълнението на този договор от страна на ревизираното лице и при извършената насрещна проверка на изпълнителя, са представени примерни визуализации на поръчки и куверт за 8-ми декември, в табличен вид - данни за разпространени рекламни листовки на 15.01.2020 г. - 1 036 бр.; на 20.02.2020 г. - 52 200 бр.; на 06.06.2020 г. - 8 750 бр.; на 30.08.2020 г. - 13 600 бр. и отново в табличен вид - данни за разпространяване на флаери през месеците януари, септември, октомври /без посочена година/, с участието на 5 промоутъра.

Видно от съдържанието на самият договор и неговият предмет изпълнителят приема за поддържа, развива и подобрява имиджа на компаниите посочени от възложителя, както и да провежда ПР-стратегии и дейности, свързани с основаната или друга дейност на възложителя въз основа на утвърдена и развита от изпълнителя творческа концепция/вж. чл.1 от договора – л.191 по делото/. При липса на данни за посочени от възложителя компании, то относимо към изпълнението на договора е провеждането на ПР-стратегии и дейности свързани с основаната или друга дейност на възложителя. Така за да бъде изначално възможно подобно изпълнение, следва да е налице утвърдена и развита творческа концепция. Очевидно страните са въвели структура на изпълнението започваща чрез цялостна концепция на база на която се провеждат вече отделни мероприятия. Липсата на такава концепция сама по себе си не води до извод за пълно неизпълнение на договора, но налага

несъмнено преценка на изпълнение на договора свързано с условията на самият договор.

Независимо от това, видно от чл.5 на Договора, изпълнителя поема задължения „в следните насоки“, сред които - иновативни предложения и реализации на медийни и събитийни кампании/т.2/, разпространение на пресматериали до журналистическа база данни/ако е необходимо/ - т.4, поддържане на онлайн каналите за комуникация на възложителя/т.5/, създаване, водене и координиране връзките между възложителя и медиите/т.7/, формулиране на принципите за провеждане на дейността/т.8.1./, развитие на стратегията за комуникиране с трети лица/т.8.2./, подготовка, изработване на първоначална концепция и на план за работа за изграждане имиджа на възложителя/т.8.3./, подготовка, провеждане на организирани от изпълнителя интервюта или други събития от подобен характер/т.8.4./, администриране на бюджета, както и реализиране на разплащания от името на възложителя по конкретно организирани ПР-мероприятия/т.8.5./. Разписани са и други дейности, чието изпълнение не предполага създаването на конкретен материален, обективиращ самото изпълнение, носител, поради което и не могат да бъдат пряко вменени в неизпълнение на договора/например изграждане на публичен образ, търсене възможност за участие в хайлайф събития и т.н./.

Т.е. така посоченият чл.5 от Договора предвижда много ясен начин на изпълнение на дейностите, като почти всички предполагат конкретно проявление и обективиране на дейността на съответен материален носител. Такъв липсва – няма представен носител на дължимите иновативни предложения, както и свидетелство за каквато и да била реализация на медийни и събитийни кампании. Липсват данни за разпространение на пресматериали до журналистическа база данни, но с оглед условието „ако е необходимо“ може да се приеме, че явно такава необходимост не е възникнала. Независимо от това, липсват каквито и да било данни за поддържане на онлайн каналите за комуникация на възложителя а посоченото изпълнение предполага предоставяне на администраторски права върху съществуващите канали за комуникация – било ел.адрес, било софтуер, било профил в социални мрежи и прочее. Липсват, също така, каквито и да било данни за създаване, водене и координиране връзките между възложителя и медиите. Не е представена никаква формулировка на принципите за провеждане на дейността, развитие на стратегията за комуникиране с трети лица, подготовка, изработване на първоначална концепция и на план за работа за изграждане имиджа на възложителя. Не е представено никакво доказателство, свидетелстващо за провеждане на организирани от изпълнителя интервюта или други събития от подобен характер и което е най-показателно – липсват каквито и да било данни за администриране на бюджета, както и реализиране на разплащания от името на възложителя по конкретно организирани ПР-мероприятия. Последното

условие предполага само по себе си правилността на извода за липса на реално изпълнение на посоченият договор. На последно място, текста на чл.4 ал.4 от договора въвежда своего рода изключителна клауза забраняваща на възложителя да прави изявления и да дава интервюта за медии, без съгласуване и които могат да затрудняват дейността на изпълнителя. В този смисъл и при липса на данни за каквито и да било осъществявани медийни изяви, следва да се приеме, че и тази дейност се явява изцяло неосъществена.

В обобщение – липсата на цялостен документ – концепция, основа върху която ще се изгражда ПР-стратегията на възложителя, съчетан с липсата на каквито и да било данни за изпълнение на основните дейности, които тази стратегия би следвало да включва/арг.чл.1 вр. чл.5 от договора между страните/, придружен с липсата на каквито и да било данни за съставен и разходван бюджет за ПР дейността, каквото е задължението за администриране, позволява да се приеме, че правилно органите по приходите са отказали да приемат фактурираните доставки за реално осъществени.

Без значение за посоченият извод е обстоятелството, че по делото са приложени примерни визии на поръчки и куверт за 8-ми декември, в табличен вид - данни за разпространени рекламни листовки на 15.01.2020 г. - 1 036 бр.; на 20.02.2020 г. - 52 200 бр.; на 06.06.2020 г. - 8 750 бр.; на 30.08.2020 г. - 13 600 бр. и отново в табличен вид - данни за разпространяване на флаери през месеците януари, септември, октомври /без посочена година/, с участието на 5 промоутъра. Примерната визия, сама по себе си е чернова, заготовка, която не предполага окончателно одобрена и използвана в ПР кампанията визия на конкретно събитие. Относно посочените данни в табличен вид за разпространение на листовки – тази данни са някакъв вид отчетна форма, но не и данни за осъществено разпространение, каквото би могло да се предположи при наличие на информация за лицата осъществяващи разпространението, визията на разпространяваният рекламен материал, доказателства за осъществен печат или поне предпечатна подготовка на изделията/след като в т.нар. отчетна форма са посочени размери и материал на самата листовка/ и прочее. По отношение на тук посочените и представени от ревизираното лице доказателства, неправилно органите по приходите са отказали да ги кредитират с аргумента, че изпълнението на тези дейности е прието само с подписа на управителя на дружеството-възложител, тъй като това е условието и на самият договор /чл.4 ал.3 от Договора/. За сметка на това, правилно е да се заключи, че по посочените дейности липсва реално изпълнение доколкото дори представените доказателства за изпълнение не могат да установят нито какво, нито къде, нито кога, нито от кой е изпълнено, като за огромната част от поетите задължения – липсват изобщо индиции за каквото и да било изпълнение.

**По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит в**

**общ размер на 448,34 лв., за закупени строителни материали от „КРЕЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ХЕБЪРСТРОЙ“ ЕООД:**

Неправилно органите по приходите са приели, че е налице хипотезата на чл.70 ал.1 т.2 от ЗДДС, поради което и са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по посочените доставки.

Видно от договор за наем, сключен на 15.10.2019 г. между „ВИА САЛЮШЪНС“ ООД с ЕИК[ЕИК] – наемател и СО, РАЙОН В. – наемодател, е установено, че е предоставен част от терен за разполагане на преместваем обект - павилион за бързо хранене. Във връзка с този договор между „ВИА САЛЮШЪНС“ ООД и „ВИА КОМЮНИКЕЙШЪНС“ ООД е сключен договор за сътрудничество и съвместна дейност.

В чл.3 от договора е посочено, че дружеството-жалбоподател се задължава да стопанисва, регистрира търговския обект и осигури всички разрешителни за търговска дейност, да заплаща всички консумативи, като ел.енергия, ВиК, газ, заплати и осигуровки на персонала, регистрира касов апарат и извършва търговска дейност по предназначение.

Действително и по силата на договора за наем със СО именно наемателят - „ВИА САЛЮШЪНС“ ООД се задължава да поддържа обекта и прилежащите площи в добър естетически вид/чл.5/, при монтажа, демонтажа или обслужването на обекта да отстранява и ремонтира за собствена сметка засегнатите елементи от градската среда/чл.6/.

В настоящият казус обаче не следва да се анализира кой е субект на това задължение спрямо принципала СО, както са подходили органите по приходите, а да се анализира дали процесната доставка представлява доставка свързана с икономическата дейност на ревизираното лице.

В своята практика, Решение от 10 ноември 2016 година по дело С-432/15 О. finanini meditelstvh срещу Р. В., Е.:EU:C:2016:855, Съда на Ес е имал възможност да подчертае, че „...установеният в Директивата за ДДС режим на приспадане, цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности“.

По този начин, общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати при условие, че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (в този смисъл, са Решения от 14 февруари 1985г., R., 268/83, EU:C:1985:74, пг.19 и от 8 февруари 2007г., I., С 435/05, EU:C:2007:87, т. 22).

В това отношение, наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане е по принцип необходимо, за да се признае на данъчно-задълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка и за да се определи обхватът на това право (Решения от 8 юни 2000 г., М. В., С 98/98, EU:C:2000:300, пи 24 и от 21 февруари 2013 г., В., С104/12, EU:C:2013:99, пи 19).

Правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги предполага, че разходите направени за получаването им са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (Решения от 8 юни 2000 г., М. В., С 98/98, EU:C:2000:300, т. 30 и от 21 февруари 2013 г., В., С104/12, EU:C:2013:99, пи 19).

Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчно-задълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това данъчно-задължено лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Тези разходи всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчно-задълженото лице (в този смисъл е Решение от 8 юни 2000 г., М. В., С 98/98, EU:C:2000:300, т. 31 и от 21 февруари 2013 г., В., С 104/12, EU:C:2013:99, т. 20).

На плоскостта на настоящият казус и видно от договора за сътрудничество между двете дружества, несъмнено е, че функционирането на посоченият търговски обект е неразривно свързана с икономическата дейност на ревизираното лице. Именно чрез него се осъществява част от същата.

Пак видно от договора за сътрудничество, редом с другите задължения, жалбоподателят е носител и на задължението за поддръжка на обекта в добър вид/стопанисва/. Дори такова задължение да не е налице, то инвестицията в търговският вид на обект, неразривно свързан с икономическата дейност на търговеца, която инвестиция не надхвърля необходимото за нормалното му функциониране, следва да се приеме като разход, формиращ част от стойността на представяните стоки и услуги. Всъщност, дори самият размер на направеният разход с оглед покупателната стойност на сумата трудно би позволил същият да бъде квалифициран като инвестиция. В този смисъл и след като за органите по приходите не е налице съмнение, респ. приели са, че закупените материали са вложени именно в този обект, то не би следвало същите да ги третират като разход несвързан с икономическата дейност на

лицето. Още повече – с аргумент за безвъзмездност на доставката в полза на трето лице / извод за който вече е била ангажирана отговорността на национални съдилища за вреди от нарушение на ПЕС/.

От член 168 от Директива 2006/112 следва, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока, използва тази стока за нуждите на облагаемите си дейности, то има право да приспадне дължимия или платен за тази стока или услуга ДДС (вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2015 г., S., C-126/14, EU:C:2015:712, т. 18).

Инвестираните строителни материали не надхвърлят нуждите за осъществяване на дейността на жалбоподателя, така, че да се приеме, че връзката между доставката и икономическата дейност на лицето е прекъсната /арг. Т.3 от Решение на СЕС от 14 септември, 2017г. по дело C-132/16, „Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс“ ЕООД.

С последно цитираният акт на СЕС, Съдът в Л. недвусмислено постановява, че член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне платения ДДС за получена доставка на услуги, състоящи се в изграждането или подобряването на обект, собственост на трето лице, когато последното получава безвъзмездно резултата от тези услуги и те се използват както от данъчнозадълженото лице, така и от третото лице в рамките на икономическата им дейност, доколкото тези услуги не надхвърлят необходимото, за да може посоченото данъчнозадължено лице да извършва последващи облагаеми сделки, и стойността им е включена в цената на тези сделки. Постановка, която е напълно приложима и относима към настоящият казус.

Ето защо в посочената част, РА се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото и предвид изявлението на жалбоподателя, че претендира единствено присъждане на съдебно-деловодни разноски в размер на внесената държавна такса, като съобрази, че РА следва да бъде частично отменен, т.е., че оспорването все пак е основателно, съдът приема, че ответника следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя сумата от 50/петдесет/ лева държавна такса.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 предл. второ и предл.четвърто от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София-град Трето отделение, 74 състав,

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22221720005459 от 26.03.2021г., издаден от К.

М., в качеството на орган, възложил ревизията и И. А., в качеството на ръководител на ревизиращ екип, потвърден с Решение № 878 от 10.06.2021г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С., **В ЧАСТТА**, с която на дружеството е отказано правото на данъчен кредит в размер на 448.34лв. по фактури от 21.02.2020г. и 28.05.2020г., издадени от „К. БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и по фактура от 08.06.2020г., издадена от „ХЕБЪРСТРОЙ“ ЕООД, ведно със съответните лихви.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „Виа Комюникейшънс“ ООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221720005459 от 26.03.2021г., издаден от К. М., в качеството на орган, възложил ревизията и И. А., в качеството на ръководител на ревизиращ екип, потвърден с Решение № 878 от 10.06.2021г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С., **в останалата му част.**

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на „Виа Комюникейшънс“ ООД, ЕИК[ЕИК], сумата от 50 /петдесет/ лева, съдебно-деловодни разноски.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

**СЪДИЯ:**