

# РЕШЕНИЕ

№ 2611

гр. София, 19.04.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 19.01.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **14206** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], ет.2, офис 7, представлявано от Ц. В. И. срещу Ревизионен акт № Р-22220419000313-091-001 от 12.08.2019 г., издаден от Фиданка С. Й. на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Т. Н. В. на длъжност главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1847 от 01.11.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер 18 343,00 лв., вследствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 10... 29/30.11.2018 г., издадена от [фирма].

В жалбата се поддържа, че РА, потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, в противоречие с материалноправни разпоредби на ДОПК, ЗДДС, в противоречие с практиката на СЕС, необоснован и немотивиран. Развиват се съображения, че изводите на органите по приходите за нереалност на доставката са неоснователни, тъй като от страна на ревизиращите екипи не са били взети предвид всички представени

доказателства, сочещи безспорно, че услугите са осъществени и са използвани за облагаема дейност на дружеството жалбоподател. Съставеният РА съдържа редица констатации и изводи, които не се подкрепяли от извършените процесуални действия и установените факти, обстоятелства и доказателства за тях. От органа по приходите не били анализирани всички представени от жалбоподателя и доставчика документи и доказателства. Изводите за липса на реалност на услугата не били подкрепени с аргументи и законосъобразни констатации, относно извършени нарушения на законови разпоредби. Твърди се, че сключеният между [фирма] и [фирма] договор за извършване на маркетингови услуги, имал индивидуализация на предмета на възложената маркетингова услуга и можело да се установи какви конкретни действия следвало да бъдат извършени, за какъв период и къде. Маркетинговите услуги били изпълнени, поради което същите удостоверявали реализирането на определен резултат. Издадената процесната фактура удостоверявала реално осъществена облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, което водило до извода за надлежно възникнало право на данъчен кредит за получателя и за неправилно постановен отказ на същото на основание чл.71 т.1 от ЗДДС. С оглед на изложеното, с жалбата се иска отмяната на Ревизионен акт Р-22220419000313-091-001 от 12.08.2019, потвърден с Решение № 1847 от 01.11.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/. Претендира разноси по делото.

В проведените публични съдебни заседания по делото жалбоподателя, редовно призован не взема становище по жалбата.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрк. В. заявява становище за неоснователност на жалбата, като счита оспорения РА за правилен и законосъобразен.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на [фирма] за установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода от 01.09.2018 г. до 30.11.2018 г. е възложено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220419000313-020-001 от 15.01.2019 г., изменена със ЗВР № Р-22220419000313-020-002 от 17.04.2019 г., издадени от Фиданка С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена съгласно Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

На 06.06.2019 г. за резултатите от ревизията бил съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220419000313-092-001 от 06.06.2019 г. Същият е връчен на дружеството жалбоподател, като в срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД дружеството подало писмено възражение вх. №53-00-1961 от 08.04.2019 г., което било разгледано в мотивите на акта и прието за неоснователно.

С РА № Р-22220419000313-091-001 от 12.08.2019 г., издаден от Фиданка С. Й. на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Т. Н. В. на длъжност главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, възложената ревизия на [фирма]

е приключила.

С ревизионният акт на дружеството са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер 18 343,00 лв., вследствие от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 10... 29/30.11.2018 г., издадена от [фирма]. Установено било, че при деклариран от [фирма] данък за възстановяване за ревизираните данъчни периоди общо в размер на 71 856,60 лв., органите по приходите са установили данък за възстановяване в общ размер на 53 513,60 лв. Допълнително установените задължения произтичали от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура №10... 29/30.11.2018 г., издадена от [фирма], с начислен ДДС в размер на 18343,00 лв.

За целите на проверките, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството жалбоподател е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, съответно № /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220419000313-040-001 от 22.01.2019 г. и № Р-22220419000313-040-002 от 09.04.2019 г., като във връзка всичките искания от страна на жалбоподателя са представени документи.

С цел изясняване на обстоятелствата относно упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактура №10... 29/30.11.2018 г., издадена от [фирма], на основание чл. 45 от ДОПК, в хода на ревизията е иницирана насрещна проверка на [фирма], резултатите от която е обективизирана с Протокол за извършване на насрещна проверка /ПИНП/ №П-22220419025637-141-001 от 01.03.2019 г.

Освен счетоводни документи - фактури, издадени от предходни доставчици - [фирма] с ЕИК[ЕИК], с предмет маркетингово изследване и маркетингово изследване „нагласи към пазаруването на велосипеди в Англия“, и от [фирма] с ЕИК[ЕИК], писмени обяснения, договори за предоставени на 23.04.2018 г. и 22.05.2018 г. от [фирма] на ревизираното лице заеми в размер на 391 166,00 лв., бил представен и договор за маркетингови услуги от 01.12.2017 г., сключен между ревизираното дружество, в качеството на възложител, и [фирма], в качеството на изпълнител, ведно с Приложение 1 и 2.

В Приложение 1 бил конкретизиран характерът на маркетинговите услуги, като е уговорено, че същите ще бъдат извършени от изпълнителя [фирма] за периода от 01.12.2017 г. до 01.12.2018 г. Услугите били разделени на еднократни, а именно електронно маркетингово проучване сред потенциална клиентска група в Л. с цел идентификация на пазара, ценообразуване и идентификация на канали за продажба; консултация по разработка на пазарна стратегия с привличане на международни експерти; изработване на лого, организиране на фотосесии в България и Л. с производство на висококачествени фото материали за нуждите на [фирма] и ежемесечни - поддръжка на социални мрежи /Инстаграм и Ф./, вкл. изработка на грид, регулярно публикуване на фото материали и текст към тях, комуникация с последователи, промотиране и др.; консултация по изработката и публикуване на пресматериали и реклама с инфлуенсъри в страната и чужбина.

Видно от точка 2 на Приложението допълнителни маркетингови услуги могат да бъдат договаряни по заявка, като условията следва да бъдат описани в писмен вид и добавени като приложения към договора.

Договорено било и дължимото вознаграждение по договора в общ размер на 91 715 лв. без ДДС, както следва: за електронно маркетингово проучаване – 17 000 лв.; консултация по изработка на стратегия – 8500 лв.; изработване на лого – 2 100 лв.;

фотосесии – 16 115 лв. и ежемесечни услуги – 48 000 лв. Плащането следва да бъде извършено изцяло по банков път при изпълнение на обема услуги в рамките на 3 работни дни от получаване на фактурата.

Органите по приходите са посочили, че с оглед дадените писмени обяснения, услугата по горесцитирания договор е извършена от управителя на [фирма] - П. Б. и същата не е платена. Прието е също, че договорът не е подписан от страна на възложителя. Относно представената фактура № [ЕГН]/29.05.2019 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК], с предмет маркетингово изследване, е установено, че е издадена преди сключване на договора на 01.12.2017 г. Относно фактура с предмет на доставка – лого дизайн проекти, издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК], органите по приходите са посочили, че освен нея не са представени придружаващи документи, от които да се установи, че тези лого дизайни са относими именно към договора за маркетингови услуги от 01.12.2017 г. Било констатирано също, че за данъчен период м. 11.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 18 343,00 лв. по фактура №10... 29/30.11.2018 г., издадена от [фирма] на основание.

С оглед тези факти органите по приходите са приели, че не е доказано извършването на облагаеми доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от същия закон е отказано претендираното право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 18 343,00 лв. по фактура №10... 29/30.11.2018 г., издадена от [фирма].

Срещу РА от [фирма] е подадена жалба с вх.. №53-07-328 от 30.08.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1739 от 13.09.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. до директора на Дирекция „ОДОП“, като с Решение № 1847 от 01.11.2019 г., директорът на Дирекция „ОДОП“, ревизионният акт е потвърден.

За да потвърди актът, решаващият орган е изложил мотиви, че не било установено обективното извършване на фактурираните доставки. Посочил е, че издаването на фактури и тяхното осчетоводяване не било достатъчно, за да се установи осъществяването на отразените във фактурите доставки на услуги. Реалността на извършената доставка не била доказана и с осчетоводяването и тяхното плащане. Липсвал кадрови капацитет на изпълнение на маркетинговите услуги, за които безспорно бил необходим, предвид това, че маркетинговите анализи изисквали знания и информация за възникването и развитието на пазара, както и доказателства за предаване резултата на възложителя от изпълнението на. Относно маркетинговото проучване на пазара в Л. е възприето, че не са представени каквито и да било доказателства как е обективизирано проучване, респективно как е осъществена консултацията по разработка на пазарна стратегия за привличане на международни експерти и разработена ли е такава. Посочено е, че за да бъде извършена такава консултация следвало да бъдат приложени прогностични модели, което обосновава и знания, свързани с прогностика и социално управление. От изпълнителя с цел доказване изпълнение на услугите, предмет на договора, били представени две фактури с предмет маркетингово изследване и маркетингово изследване „нагласи към пазаруването на велосипеди в Англия“, без съпътстващи доказателства, от които да се формира извод, че са свързани с изпълнение именно на договора, сключен с ревизираното дружество. Не било ясно какво представлявало самото проучване, механизмът на неговото извършване, респективно предадено ли е на [фирма]. Отделно от това, що се касаело до ежемесечните услуги, които [фирма] се задължава да извърши, като поддръжка на Инстаграм и Ф., публикуване на фото материали и

други, не били налице никакви доказателства, че доставчикът е разполагал с материална и кадрова обезпеченост да ги изпълни, нито как са изготвени фото материалите с текст към тях, които впоследствие е следвало да бъдат публикувани.

За изясняване фактите по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза, приета от съда, като обективно и безпристрастно изготвена и като неоспорена от страните по делото. От заключението се установява, че по сключения Договор за маркетингови услуги от 01.12.2017 г. между: [фирма] – Възложител и [фирма] – Изпълнител, [фирма] е получило доставка на услуга от [фирма], ЕИК[ЕИК] за което дружество е издало Ф/ра № [ЕГН]/30.11.2018 г. с предмет: Услуга по договор ДО – 91 715.00 лв. ДДС - 18 343.00 лв. Общо: 110 058.00 лв. Сумата от 110 058.00 лв. по издадената от [фирма] Фактура № [ЕГН]/30.11.2018 г. с предмет: „Услуга по договор“ не е платена и в счетоводството на [фирма] съществува задължение за плащане в размер на 110 058.00 лв. към това дружество. Вещото лице е констатирало още, че към процесната Фактура няма издадено кредитно известие и същата е включена в Дневник покупки под № 1 и в Справка декларация по ЗДДС вх. № 2204-1497538/14.12.2018 г. за м.11.2018 г. на [фирма] и дружеството е посочило ДДС за възстановяване в размер на 18 343.00 лв. за получената доставка на услуга.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма], жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22220419000313-091-001 от 12.08.2019 г., издаден от Фиданка С. Й. на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Т. Н. В. на длъжност главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1847 от 01.11.2019 г. на от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който е установено задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер 18 343,00 лв., вследствие от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактура №10... 29/30.11.2018 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и

ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа. Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

С процесния РА е установено задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер 18 343,00 лв., вследствие от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактура №10... 29/30.11.2018 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Няма спор от фактическа страна, а това се установява и от представената от ответника с административна преписка по издадения РА доказателства, че жалбоподателят е регистриран по ЗДДС, вкл. и за периода на ревизията, който има право след извършена облагаема доставка, да му бъде приспаднат данъчен кредит, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Търговско дружество [фирма] през ревизирия период е с предмет на дейност търговия с велосипеди.

За да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по процесните фактури се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочения доставчик доставки на услуги.

В доказателствена тежест на лицето, претендиращо право на приспадане на данъчен кредит, е да докаже при условията на пълно насрещно доказване, че са налице законоустановените предпоставки за възникване на материалното право. Една от предпоставките за възникване на това право е наличието на реално осъществена доставка. За преценката, дали е извършена доставка по конкретните фактури, е необходимо да се изследва, дали е налице предвиденият в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС правопораждащ юридически факт - прехвърляне на правото на собственост върху стоката или осъществяването на договорената услуга.

По силата на 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. По легалното определение на чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Според чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставката на услуга е всяко извършване на услуга, а според чл. 24, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО това означава всяка сделка, която не е доставка на стоки. 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. Извършаването ѝ е данъчно

събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от 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 възниква правото на приспадането му. Данъчният кредит, чл. 68, ал.1, т. 1 ЗДДС, 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 по видове основания, чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС постановява, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, то има право да приспадне данъка за стоките и услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице му е доставил или предстои да му достави. Член 69, ал.1, т.1 ЗДДС транспонира чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, който също постановява, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаеми сделки на данъчно задължено лице, то има правото в държавата-членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който 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 данъчно задължено лице. 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 и чл.167 и чл.168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО 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. Без реално извършена доставка на стока по чл.6, ал.1 ЗДДС или доставка на услуга по чл.9, ал.1 ЗДДС данъчно събитие по чл.25, ал.1 ЗДДС не настъпва съгласно чл.25, ал.2 ЗДДС, данъкът не става изискуем по чл.25, ал.6, т.1 ЗДДС, без което право на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 не възниква съгласно чл.68, ал.2 ЗДДС и, несъществуващо, не може да бъде упражнено по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС.

Според постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл.71, т.1 ЗДДС. При положение, че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване, националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното ѝ право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т.44, 45 и 52). Ако реалността на

доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не) добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура

В конкретния случай страните не спорят относно наличието на формалната предпоставка за упражняване правото на данъчен кредит – притежаването от жалбоподателя на редовни фактури, съставени в съответствие с изискванията на ЗДДС. Това обстоятелство се потвърждава и от приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза.

Спорно в случая се явява обстоятелството дали по тези фактури са извършени реални доставки на услуги по сключения между жалбоподателят и доставчика [фирма] договор за маркетингови услуги от 01.12.2017 г

В случая от съдържащите се по делото доказателства, в това число и от експертното заключение, съдът намира, че не се доказва извършването на реални доставки на услуги от процесния доставчик [фирма], а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на услуги по посочената фактура, съдът намира за правилен и в съответствие на приложимия материален закон.

Доказването на реалното осъществяване на доставката, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на проверката, следва да бъде направено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По - конкретно, когато се касае за доставка на услуга, следва да бъде удостоверен резултатът от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Следователно за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. В този смисъл е и т. 31 от решение на Съда (трети състав) от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г., съгласно която: „За да се установи обаче, че на основание на тези доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани за извършването на облагаеми сделки.”

Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от задълженото лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят както се посочи по-горе е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11.

Съобразно константната практика на ВАС доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: в първата група са доказателствата, установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката - материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика, а във втората група - доказателствата, сочещи прякото ѝ реализиране - протоколи за приемане на работата, доказателства за осчетоводяване и начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки и др. Липсата на която и да е от двете групи доказателства обуславя нереалност на фактурираната доставка и непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит.

В настоящия случай правилно е възприетото в РА и решението на директора на дирекция „ОДОП“ с което същия е потвърден, че представения договор и фактура за които се твърди, че са извършени от доставчика [фирма] и касаещи извършването на маркетингови услуги, необосновават извода за реално извършване на услугите от



цитираните доставчици. При съвкупната преценка на доказателствата по делото, съдът счита, че липсват действително осъществени услуги по фактурата, предвид установената липса на всякакви трудови, технически и организационни ресурси у изпълнителя за осъществяване на доставката. Ето защо съдът намира, че не е безспорно установено, че посоченото дружество е извършило доставката на услугите, поради липсата на кадрова и материална обезпеченост за изпълнението им. Този извод не е оборен в хода на настоящото производство от последния, като не са представени доказателства в обратна насока.

Следва да се посочи, че доказването на обстоятелства, свързани с кадровата и техническа обезпеченост на доставчиците не следва да се вменява изцяло в тежест на жалбоподателя. Необходимостта от доказването на кадрова обезпеченост на доставчиците не се изключва и от тълкуванията, постановени от СЕС в Решение от 21 юни 2012 година по съединени дела C-80/11 и C-142/11, което не отменя задължението на националния съдия да изследва предпоставките от фактическия състав, чието проявление обуславя възникването и признаването на правото на приспадане на данъчен кредит, включително и реалността на доставките. Това е изрично подчертано в тълкувателно приложимото Решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело C-643/11, съобразно което "Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка".

Наред с това по делото от страна на жалбоподателят не бяха ангажирани и доказателствата, сочещи прякото реализиране на доставките. Освен представените по делото договор и фактура към него, не бяха ангажирани други документи - протоколи за приемане на работата и др, от които да са обоснове реалното изпълнение на услугите.

Правилни и законосъобразни са изводите на органите по приходите, че липсвали доказателства относно извършването на договорените между страните по договора еднократните услуги, а именно извършване на електронно маркетингово проучване сред потенциална клиентска група в Л. с цел идентификация на пазара, ценообразуване и идентификация на канали за продажба; консултация по разработка на пазарна стратегия с привличане на международни експерти; изработване на лого, организиране на фотосесии в България и Л. с производство на висококачествени фото материали за нуждите на [фирма]. По делото не ангажирани доказателства такива маркетингови проучвания и конултации да са били извършени, а ако са били извършени как последните са осъществени, от какви лица, притежават ли същите експретни познания в свързани с прогностика и социално управление, предмет на договора и услугата приета ли е от възложителя. Не са ангажирани доказателства да са извършени и ежемесечните услуги визирани в договора, а именно как и от кого е била извършена поддръжка на социални мрежи /Инстаграм и Ф./, вкл. изработка на грид, регулярно публикуване на фото материали и текст към тях, комуникация с последователи, промотиране и др.; консултация по изработката и публикуване на прес материали и реклама с инфлуенсъри в страната и чужбина.

Наред с това следва да се посочи, че така фактурираните услуги не са платени от страна на получателя, който факт сам по-себе си обосновава извода да липса на приемане на резултата предмет на договора от негова страна.

Следва да се посочи, че притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените във фактурите стопански операции. В редица свои решения Съдът на Европейския съюз (СЕС) приема, че правото на приспадане следва да се признае не само защото данъкът е вписан във фактурата. Според т. 53 от Решение на СЕО (сега СЕС) по дело C-454/98 г. това право следва да се

ограничава до действително дължимите данъци, т.е. тези, отговарящи на облагаема сделка. В посочения смисъл е и приетото от СЕС в решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 г. В т. 31 от същото съдът е посочил, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на последващи облагаеми сделки. В т.32 е посочено: "Следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание чл.267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена, 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 в главното производство доставки на услуги са реално осъществени и в следствие тези услуги са били използвани от дружеството за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано /т.33/. Следователно, за да се признае правото на приспадане на ДДС е необходимо услугите да се реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки.

Ето защо, съдът намира, че недоказването по безспорен начин на съществени елементи от претендираните доставки води до обосноваването предположение, че такива не са извършени и то именно от дружествата, издали фактурите. При това положение, макар жалбоподателят да притежава данъчни фактури съобразени с изискванията на ЗДДС, които надлежно е отразил и осчетоводил при съвкупната преценка на наличните доказателства се установяват обективни обстоятелства, от които може да бъде направен обосноваван извод, че тези фактури не са издадени във връзка с действителна доставка на отразените в тях услуги, тоест че не документират действителни стопански операции, извършени изобщо или точно от издателите. В случая липсва доказано данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 и 2 от ЗДДС, както и предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1, във вр. чл.69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което данъкът не е станал изискуем и не е възникнало задължение за начисляването му, и съответно отказът на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС да бъде признато право на данъчен кредит за жалбоподателя, за процесния период, за неправомерно начисления данък, е основателен и законосъобразен, поради което жалбата следва да се отхвърли.

Следва да бъде отбелязано, че от приетата и неоспорена от страните ССЧЕ, не се оборват изводите за липса на реални доставки. Наличието на счетоводно отразяване не е равнозначно на реално изпълнени доставки съобразно предмета на спорните фактури.

В случая не се доказва основателността на наведените в жалбата оплаквания от оспорения административен акт, който е издаден от компетентен орган в установената форма, при спазени административнопроизводствени правила и в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА в частта на отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 9 от ЗДДС по фактура, издадена от доставчика [фирма], е законосъобразен и обосноваван, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съдът следва да присъди в полза на НАП

сумата от 1794.01 лв. /хиляда седемстотин деветдесет и четири лева и една стотинки/.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

#### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], ет.2, офис 7, представлявано от Ц. В. И. срещу Ревизионен акт № Р-22220419000313-091-001 от 12.08.2019 г., издаден от Фиданка С. Й. на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Т. Н. В. на длъжност главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1847 от 01.11.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна политика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер 18 343,00 лв., вследствие от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 10... 29/30.11.2018 г., издадена от [фирма].

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на **1 794.01 лв.** /хиляда седемстотин деветдесет и четири лева и една стотинки/, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

**СЪДИЯ:**