

# РЕШЕНИЕ

№ 4890

гр. София, 16.09.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 16.06.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **1036** 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).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, представлявано от П. И. П. срещу Ревизионен акт № Р-22220417008380-091-001/11.06.2018 г., издаден от П. Т. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и Й. Н. И. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1850/29.11.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, с който са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 25574,89 лева, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 23 315 лева за данъчни периоди от 01.12.2014 г. до 31.12.2014 г. и от 01.04.2017 г. до 31.07.2017 г. и лихвите за просрочия към тях в размер на 2 259,89 лв

Жалбоподателят поддържа, че РА, потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, е незаконосъобразен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила. Твърди, че органите по приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правна логика и който е довел до незаконосъобразно определяне на публични задължения за данъчнозадълженото лице. Относно допуснатите съществени нарушения на процесуалните правила, е посочил, че при всички негови доставчици била нарушена нормата на чл. 32 от ДОПК, както и не били спазени изискванията на

Указание изх. № 91-00-321 от 08.11.2007 г. на Изпълнителния директор на Национална агенция за приходите, относно уеднаквяване практиката на органите по приходите при извършване на действия по връчване на документи в хода на административното производство. По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, счита, че доводите на органите по приходите за липса на реалност на доставките не кореспондират с установената фактическата обстановка и били в противоречие на приложимото материално данъчно законодателство. Налице била задължителната материалноправна правна предпоставка на чл. 25 от ЗДДС за начисляване на данъка, отразяването му като задължение към бюджета, както и възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Твърди се, че органите по приходите в нарушение практиката на ЕС неправилно отказали право на приспадане на данъчен кредит по спорните доставки единствено и само на базата на съмнения за липса на реалност на доставките, липса на кадрова и материална обезпеченост на преките доставчици, като наличието или не на последните било ирелевантен факт за правото на данъчен кредит. В подкрепа на тази теза се цитира практика на СЕС. С оглед на изложеното иска се отмяна на РА като незаконосъобразен и необоснован, и решаване на делото по същество. Претендира се и присъждането на всички съдебни и деловодни разноски по делото, включително и такива сторени за процесуално представителство, съобразно представен списък на разноските по реда на чл. 80 от ГПК.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят редовно призован, се представлява от адв. Б., който в хода по същество на делото поддържа становище за незаконосъобразност на РА, като моли жалбата да бъде уважена, а оспореният РА отменен. Подробни доври относно незаконосъобразността на оспорения акт са изложени в депозираните по делото писмени бележки.

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 юрисконсулт В., оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение съобразно материалния интерес на делото. Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата.

Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Предмет на обжалване в настоящото производство е ревизионен акт /РА/ № Р-222204170083 80-091-001 от 11.06.2018 г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Със същия спрямо жалбоподателя са установени задължения за ДДС в размер на общо 25 574,89 лв., произтичащи от непризнато право на ползване на данъчен кредит в размер на 23 315 лв. - главница по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], както и начислените в тази връзка лихви в размер на 2 259,89 лв.

Ревизионното производство на [фирма] е възложено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220417008380-020-001 от 30.11.2017 г., връчена на 07.12.2017 г. за определяне на задълженията на дружеството за данък добавена стойност (ДДС)

за отделните данъчните периоди м. 12.2014 г. и от 01.04.2017 г. до 31.07.2017 г. На основание чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220417008380-020-002 от 01.03.2018 г. е определен краен срок за приключване на ревизията 07.05.2018 г. Посочените заповеди са издадени от П. Т. П., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220417008380-092-001 от 16.05.2018 г., връчен по електронен път на 25.05.2018 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

За изясняване фактите и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице са връчени два броя Искане за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) №Р-22220417008380-040-001 от 08.12.2017 г. и № Р-22220417008380-040-001 от 01.03.2018 г., в отговор на които са представени всички изискани такива с придружителни писма от 16.01.2018 г. и от 22.03.2018 г. Извършени били на основание чл. 45 от ДОПК и насрещни проверки на други задължени лица – доставчици на ревизираното дружество, а именно: [фирма], [фирма], „А. Г. Е. и „К. Б.“, като резултатите от последните са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно описана в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА.

При определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС били анализирани данните за получените доставки и упражненото право на данъчен кредит. Установено било, че жалбоподателят е ползвал право на данъчен кредит в размер на 23 315,00 лв. по две фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставката изготвяне и анализи в областта на рекламата, включително анализ на рекламата в интернет, стратегия на рекламното послание и рекламното послание и ценови техники; по две фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставката изготвяне на анализ; по две фактури, издадени от „А. Г. Е., с предмет на доставката маркетингово проучване от 02.05.2017 г. за изготвяне проучване за европейските програми за безвъзмездно финансиране на българския спорт и по две фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставката обработка на база данни.

Установено било при извършените насрещни проверки на доставчиците с оглед на представените от тях в хода на ревизионното производство документи - заверени копия на фактури, сключени договори, приемо-предавателни протоколи и хронологии на счетоводни сметки 411-Клиенти, 703-Приходи от продажби на услуги и 4532-Разчети за ДДС, че нито един от посочените не бил подписан от управителите на проверяваните дружества, поради което не били взети в предвид.

С оглед на събраните документи органите по приходите са формирали извод за липса на доставка по посочените фактури, като са обосנוвали извода си с констатациите, че [фирма], „А. Г. Е. и [фирма] не притежават кадрова и техническа обезпеченост за извършените от тях услуги, а [фирма], освен това, не е включил в счетоводните си и данъчни регистри издадените от него фактури. Поради това, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от същия закон и на ревизираното лице е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер 23 315 лв. по осем броя фактури, издадени от гореописаните доставчици през

данъчни периоди 01.04.2017 г.-31.07.2017 г.

В мотивите на решението на Директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е посочено, че цитираният от органите по приходите в основанията за постановленията отказ на данъчен кредит чл. 6 от З ДДС, по процесните фактури, издадени от [фирма], [фирма] „А. Г. Е. и „К. Б.“, не бил относим към действителната фактическа обстановка, тъй като в конкретния случай е налице спор за наличие на доставки на услуги, респективно на право на ползване на данъчен кредит по фактурирани услуги за вграждане и прецизиране на тайминга на субтитри във филми за платформа, маркетингово проучване на онлайн рекламни продукти на българския пазар, маркетингово проучване за изготвяне проучване на европейски програми за безвъзмездно финансиране на българския спорт, анализ в областта на рекламното послание в интернет - средство за постигане на резултати при продажбата на имоти. Констатирано е, че всеки един от четиримата доставчици е издавал фактури в различни периоди с предмет различни услуги, за които била необходима специална квалификация - образование и познания. Нито един от издателите на фактурите не разполагал с активи, с които да извършат фактурираните услуги, например компютри със съответни лицензирани програмни продукти за изработка на фактурираното. Наред с това, с изключение „А. Г. Е., останалите доставчици не разполагали с нает по трудов или друг договор персонал, видно, както от липсата на ангажирани от лицата документи за подавани декларации обр. 1, обр. 6 и декларация по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за 2017 г., така и от информационната система на НАП. „А. Г. Е. е разполагало с наети по трудов договор пет общи работника, обстоятелство, което не показва възможност за извършване на фактурираното маркетингово проучване за изготвяне проучване на европейски програми за безвъзмездно финансиране на българския спорт. Посочено е още, че представени към всяка от процесните фактури констативни протоколи били напълно идентични и без никакви конкретни данни за извършена работа, договорени видове и цени на услугите, за които съответният издател на фактурите претендира да е извършил, което налагало извод за липса на фактическо осъществяване на фактурираните услуги.

В резултат на изложеното Директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП е потвърдил оспорения в настоящото производство Ревизионен акт № Р-22220417008380-091-001/11.06.2018 г., издаден от П. Т. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и Й. Н. И. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията.

За изясняване спора по същество, по делото е допусната основна и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, изготвени от вещо лице икономист. От заключението на основната експертиза се установява, че процесните фактури са отразени в счетоводствата на жалбоподателя и неговите доставчици. Не се откривали данни относно осчетоводени разходи за изпълнението на тези услуги от изпълнителите им. По отношение на кадровата и техническа обезпеченост вещото лице посочило, че с изключение на [фирма], останалите дружества не са имали назначени по трудови правоотношения лица. В [фирма] се установило, че имало 5 лица назначени по трудови правоотношения на длъжност „общ работник“. Вещото лице е констатирало още, че процесните фактури, издадени от спорните доставчици в настоящия процес са включени в справките декларации за ДДС и в дневниците за продажби за съответните периоди, с изключение на фактурите от

[фирма], които не са отразени в данъчните регистри. Разплащанията по процесните фактури са били по банков път, но липсвали представени от страна на ревизираното лице платежни документи. Извършваната дейност на [фирма] през ревизирия период е била софтуерна и сервизна поддръжка на фитнес уреди. Предвид спецификата на посочената дейност, вещото лице е посочило, че не може да направи заключение дали получените спорни доставки са използвани в независимата икономическа дейност на жалбоподателя. Отражено е също, че жалбоподателят в качеството си на изпълнител по договори с негови възложители, е извършвал облагаеми доставки, надлежно документирани, през ревизирия период, но предвид спецификата на извършваните услуги, както от страна на спорните доставчици, така и от страна на жалбоподателя, вещото лице не е анализирано и сравнило видово и количествено получените процесии доставки с предоставените от жалбоподателя доставки през ревизирия период. През проверявания период не са установени извършени доставки на услуги от други доставчици, които да са идентични /по вид и количество/ с тези по фактурираните спорни доставки.

В допълнителното заключение, вещото лице на база представените от страна на жалбоподателя документи, а именно: Договор за финансово обслужване от 17.04.2017 г. между [фирма] и [фирма]; Уведомление от [фирма] до [фирма] с дата 18.04.2017 г.; Отчет по сметка /банково извлечение/ на [фирма] за периода 01.01.2019 г.-18.10.2019 г.; Договор за финансово обслужване от 31.05.2017 г. между [фирма] и [фирма]; Уведомление от [фирма] до [фирма] с дата 01.06.2017 г.; 1 бр. вносна бележка от 19.03.2019 г. с вносител П. И. П. в полза на [фирма] и 3 бр. вносни бележки от 20.03.2019 г., е отговорила на въпроса извършени ли са разплащания по спорните по делото фактури. Даден е отговор, че с оглед на така представени документи се установяват разплащания по фактурите, издадени от спорните доставчици, от страна на [фирма] чрез погасяване на задълженията им към трети фирми по силата на описаните по-горе договори за финансово обслужване.

Така цитираните в заключението на вещото лице документи, представени от страна на жалбоподателя са били оспорени от страна на ответника по реда на чл. 193 от ГПК. Открито е производство по реда на чл. 193 от ГПК, вр. с чл. 144 от АПК по оспорване на истинността им относно тяхната автентичност -на подписите на лицата, положени върху тях така. Съдът е разпределил на основание чл. 193, ал. 3 от ГПК във вр. с чл. 144 от АПК доказателствената тежест между страните по делото, като е указал на жалбоподателя, че в негова тежест е да установи истинността им. Това не е сторено от последния, поради което и на основание чл. 194, ал. 3 във вр. ал. 2 от ГПК, съдът следва да изключи приобщените по делото документи, като неистински такива.

С оглед на изложеното, допълнителното заключение на вещото лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза, не се кредитира от настоящия съдебен състав, доколкото същото е изготвено на база оспорените и изключените от съда, като неистински, писмени документи.

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.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на

дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 05.12.2018 г., а жалбата до съда е депозирана директно в АССГ на дата 18.12.2018 г. г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № РА № Р-222204170083 80-091-001 от 11.06.2018 г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Със същия спрямо жалбоподателя са установени задължения за ДДС в размер на 25 574,89 лв., произтичащи от непризнато право на ползване на данъчен кредит в размер на 23 315,00 лв. по фактури, издадени от: [фирма], [фирма], „А. Г. Е. и „К. Б.“, както и начислените в тази връзка лихви в размер на 2 259,89 лв.

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.

Атакваният 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 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 правото на данъчен кредит е отказано, поради направени от органите по приходите заключения за липса на доказателства за извършването на доставки на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС по гореописаните 8 бр. фактури издадени от [фирма], [фирма], „А. Г. Е. и [фирма] за извършени услуги, а именно - вграждане и прецизиране на тайминга на субтитри във филми за

платформа, маркетингово проучване на онлайн рекламните продукти на българския пазар, маркетингово проучване за изготвяне проучване на европейски програми за безвъзмездно финансиране на българския спорт, анализ в областта на рекламното послание в интернет - средство за постигане на резултати при продажбата на имоти.

Съдът намира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по фактурите издадени от дружествата-доставчици се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от посочените доставчици услуги.

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, в т. ч. поради това, че доставчиците не са представили изисканите им документи в ревизията, 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 случая с процесния РА не е признато правото на данъчен кредит на жалбоподателя в размер данъчен кредит в размер на размер на 23 315,00 лв. по осем броя фактури, издадени от [фирма], [фирма], „А. Г. Е. и [фирма], подробно описани в мотивната част на решението.

От съдържащите се по делото доказателства, съдът намира, че не се доказва извършването на реални доставки от процесните четирима доставчици, а изводът на ревизиращите органи за липса на реално осъществени доставки на услуги от посочените доставчици е обоснован и в съответствие с 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 е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или 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 С-152/02 и по дело С-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя по доставката на стоки или услуги, само когато по категоричен начин е доказана нейната реалност.

Тежестта за доказване настъпването на всички правопораждащи претендираното право положителни факти е за ревизирувания субект. Той следва да проведе главно доказване, което винаги, за да е успешно, следва да бъде и пълно, с ангажиране на относимите към спора доказателства. Липсата на достоверни доказателства за установяване, че фактурираните дейности на съответните обекти са извършени именно от сочените във фактурите доставчици, преценено с установената при всеки от доставчиците липса на материална, техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на процесните доставки, обосновават извод за недоказано реално извършени такива.

Правило е възприетото в РА и решението на директора на дирекция „ОДОП“ с което същия е потвърден, че представените фактури и приемо-предавателни протоколи за които се твърди, че са извършени от [фирма], [фирма], „А. Г. Е. и [фирма], обосновават извода за реално извършване на услугите от цитираните доставчици. При съвкупната преценка на доказателствата по делото, съдът счита, че липсват действително осъществени услуги по фактурите, предвид установената липса на всякакви трудови, технически и организационни ресурси в изпълнителите за осъществяване на доставката.

От доказателствата по делото се установява, че по отношение на доставчика [фирма], последният в качеството му на изпълнител и ревизираното лице /в качеството му на възложител/ бил сключен възлагателен договор за изготвяне на анализи от 03.02.2017 г., с предмет: анализи в областта на рекламата, в т.ч.: анализ на рекламата в интернет - 7100; стратегия на рекламно послание - 4000; рекламно послание и ценови техники - 6025. Към договора били приложени констативен протокол от 28.04.2017 г., с който страните приемат, че са обработени 685 МБ първична информация - първични данни за аудиторията на различни уебсайтове в България; приемо-предавателен протокол от 28.02.2017 г. за изготвен анализ на тема: стратегия на рекламното послание; приемо-предавателен протокол от 17.03.2017 г. за изготвен анализ на тема: рекламно послание и ценови техники; приемо-предавателен протокол от 11.04.2017 г. за изготвен анализ на тема: анализ на рекламата в интернет.

Предмет на отношенията между доставчика [фирма] с ревизираното лице, произтичали от 1./ Договор за услуги по вграждане на субтитри и прецизиране на техния тайминг от 01.03.2017 г. и касае възложена от страна на жалбоподателя, в качеството му на възложител услуга изразяваща се във вграждане готови субтитри предоставени от възложителя в текстови файлове във филми за УОВ платформа, като едновременно с вграждането прецизира и тайминга за точно съвпадане с аудио съдържанието на филма. Налице били и констативни протоколи от 31.03.2017 г., с които страните констатирали, че вградения от изпълнителя брой знаци с включени интервали възлиза на 1 640 000 бр.; констативен протокол от 28.04.2017 г. - страните констатират, че вградения от изпълнителя брой знаци с включени интервали възлиза на 1 390 000 бр.; констативен протокол от 31.05.2017 г. - страните констатират, че вградения от изпълнителя брой знаци с включени

интервали възлиза на 1 480 000 бр. 2./ Възлагателен договор за изготвяне на анализ от 03.04.2017 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител с предмет: изготвяне на анализ на тема: Енергийна ефективност при изграждането на фотоволтаични системи и приемо-предавателен протокол от 31.05.2017 г. за изготвен анализ на тема: Енергийна ефективност при изграждането на фотоволтаични системи.

За доставчика [фирма] са представени процесните две фактури издадени от последния, а относно [фирма] и ревизирано лице е налице възлагателен договор за обработка на бази данни от 25.05.2017 г., с предмет: обработка база данни; приемо-предавателен протокол от 25.06.2017 г., с който страните приемат, че са обработени 2000 МБ първична информация - първични данни за аудиторията на различни уебсайтове в България и договор за маркетингово проучване от 02.05.2017 г., с предмет: изготвяне на проучване за европейските програми за безвъзмездно финансиране на българския спорт и приемо-предавателен протокол от 20.06.2017

От така обсъдените за всички доставчици доказателства съдът намира, че не е безспорно установено, че посочените дружества са извършили доставки на услугите, както поради липсата на кадрова и материална обезпеченост за изпълнението им, така и с оглед предмета на договорите, за които се изискват лица притежаващи специални знания в сферата на информационните технологии, както и в сферата на енергийната ефективност относно договора от . Видно е, че освен [фирма], който разполагал с петима работници на длъжност „общ персонал“, останалите доставчици не притежават наети по трудови или граждански договори лица, а дори и да разполагат с такъв персонал тези факти не са удостоверени с надлежни доказателства както пред ревизиращите органи, така и в съдебното производство. Доказването на обстоятелства, свързани с кадровата и техническа обезпеченост на доставчиците не следва да се вменява изцяло в тежест на жалбоподателя, но при осъществени такъв вид дейности е задължително не само наличието на кадрова обезпеченост, но и същата да е с определени специални познания.

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".

На следващо място, съдът намира за правилен и законосъобразен и изводът на органите по приходите, че нито един от доставчиците не разполага с активи, с които да извърши фактурираните услуги, например технически средства - компютри със съответни лицензирани програмни продукти за изработка на фактурираното. По-голямата част от предмета на договорите, касаят изготвяне на анализи в областта на рекламата, както и анализ на тема Енергийна ефективност при изграждането на фотоволтаични системи /договора от 03.04.2017 г./. Доказателства за изтоената работа не бяха ангажирани по делото от страна на жалбоподателя. Няма представени и никакви образци или екземпляри на изработеното по сключените с доставчиците договори, като само на база на съставените приемо-предавателни протоколи, които по своята си същност са частни свидетелстващи документи и не

обвързват съда с материална доказателствена сила, не може да се приеме, че фактурираните услуги са изпълнени.

Правото на данъчен кредит по получени доставки не може да бъде признато, ако не са налице предпоставките за това, и по-специално, ако фактурите, по които това право е претендирано, не отразяват действително осъществени доставки, при това именно от посочения в тях доставчик, независимо от наличието на фактурирани от жалбоподателя доставки. Непосочването и недоказването по безспорен начин на съществени елементи от претендираните доставки води до обосноваването на 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. Неоснователно е изрично заявеното от жалбоподателя възражение за допуснати и процесуални нарушения на чл. 32 от ДОПК.

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 фактури, издадени от доставчиците [фирма], [фирма], „А. Г. Е. и [фирма], е законосъобразен и обосноваван, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главното задължение.

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 1297.24 лв. /хиляда двеста деветдесет и седем лева и двадесет и четири стотинки/.

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

**Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата, подадена от [фирма], ЕИК:[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, представлявано от П. И. П. срещу Ревизионен акт № Р-22220417008380-091-001/11.06.2018 г., издаден от П. Т. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и Й. Н. И. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1850/29.11.2018 г. на Директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, с който са установени задължения по ЗДДС в общ размер на 25574,89 лева, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 23 315 лева за данъчни периоди от 01.12.2014 г. до 31.12.2014 г. и от 01.04.2017 г. до 31.07.2017 г. и лихвите за просрочия към тях в размер на 2 259,89 лв.

**ОСЪЖДА** Е. Т. "Е.", ЕИК: 131320330 да заплати на Национална агенция за приходите разноски по делото в размер на **1297.24 лв. /хиляда двеста деветдесет и седем лева и двадесет и четири 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:**

При изложените доказателства, неоснователно в жалбата се твърди, че фактическото основание на ревизиращите за отказ на данъчен кредит е единствено липсата на декларирани лица по трудови правоотношения и нарушения на осигурителното законодателство. Няма договор, а представената поръчка съдържа само количество и единична цена, няма предварително зададен дизайн и изисквания към рекламните материали от възложителя. Не е ясно в какво качество същият е поискал и получил рекламни табели с логото на „Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони“, освен че изпълнителят не е разполагал нито с необходимата база, нито с квалифициран персонал за изработката. Няма представени никакви образци или екземпляри от флайер или брошура, нито данни къде същите са реализирани.

Няма предоставена разбивка по операции за изпълнението на услугата - количества и стойност. В ППП са описани извършени дейности „съгласно основния договор“, не е ясно коя фактура се отнася за основния договор и коя за допълнителното споразумение

Няма доказателства за квалификацията на хората от екипа,

Преценката на събраните за този доставчик доказателства в тяхната съвкупност води съда до извод за неоснователно претендиране на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма]. Договорът за изпълнение от 14.04.2015г., по който са издадени 20-те спорни фактури не може да породи действителни правни последици, а другите две не е ясно по кой договор са издадени и какъв е характера на описаната в тях най-общо престация - „изготвяне и проверка на документи“, и „консултантска услуга“.

обясненията си К. К. – управител на жалбоподателя заявява, че договор с [фирма] относно софтуерната услуга няма. Същата представлява нанасяне на точки върху дигитална карта, като сумата е дължима след изпълнение, въз

основа на представено задание. Същото е подписано неясно от кого, неясно кога, поради което не може да се приеме, че откъслечните части от договор и задание доказват реално извършен обем от ИТ услуги, от лице, което не е и притежавало квалифицирани в областта изпълнители

Изводите на съда относно фактурите от този доставчик, предвид направения анализ на събраните доказателства изцяло съвпадат с изводите по отношение фактурите, издадени от [фирма]. Същевременно, доколкото в договорите с [фирма] и [фирма] става въпрос за предоставяне на идентични или поне много сходни по описанието си консултантски услуги, във връзка с кандидатстване за финансиране пред П. и управление на проект за две помпени станции към [община], органите по приходите основателно са отбелязали, че е налице значително съвпадение в дейностите на двамата изпълнители по отношение на един и същи проект, като от приложените доказателства не се установява кое е наложило възлагане на едни и същи дейности на различни дружества и как се съотнасят отчитаните от тях като извършени услуги от гледна точка на конкретния си обхват и параметри. РА е законосъобразен и в тази си част. . Необходимостта от доказването на кадрова обезпеченост на доставчиците не се изключва от тълкуванията, постановени от СЕС в Решение от 21 юни 2012 година по съединени дела С-80/11 и С-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 С-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".