

# РЕШЕНИЕ

№ 2326

гр. София, 08.04.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69  
състав**, в публично заседание на 31.03.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **1484** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. „Г“, ет. 3, ап. 22, срещу Ревизионен акт №Р-22221719000833-091-001/11.09.2019 г. и Ревизионен акт за поправка на РА /РАПРА/ №П-22221719162072-003-001/20.09.2019 г., издадени от В. А. В. – орган, възложил ревизията и Н. Ц. Р. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с решение № 2011 от 02.12.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 184 778,18 лв. за данъчни периоди: м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., от м. 02.2016 г. до м. 07.2016 г., м. 10.2016 г., от м. 03.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., от м. 11.2017 г. до м. 12.2018 г., ведно със съответните лихви за забава в размер на 44 711,34 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради немотивираност, необоснованост и неправилно приложение на закона. Поддържа, че в хода на ревизията са представени доказателства, които са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките – фактури, договори, приемо-предавателни протоколи (ППП), както и доказателства за плащане. Излага подробни съображения, че спорните доставки са използвани в основната му дейност – доставка на оборудване, консултиране, проектиране и изграждане на фотоволтаични системи, въз основа на обществени поръчки с общини в страната. Счита за недоказани констатациите на приходните органи за липса на

реалност на стоките и услугите или за изпълнението им от друг субект, а не от издателя на фактурите. Поддържа, че ревизорите неправилно се позовават на обстоятелства, които са неотнормирани към правото на приспадане на данъчен кредит (ДК) като произход на стоките, материално-техническа е кадрова обезпеченост на доставчиците. Сочи, че констатираните несъответствия в документите са изолирани. Твърди, че приходните органи не са доказали наличие на данъчна измама или злоупотреба, както и използването на документи с невярно съдържание. Счита, че отказът на ДК е резултат от недостатъчна активност на приходните органи в нарушение на чл.3, чл.5 и чл.6 ДОПК. Сочи противоречие с практиката на Върховния административен съд (ВАС) и на Съда на Европейския съюз (СЕС). Счита, че отговаря на всички законови изисквания за признаване правото на приспадане на данъчен кредит (ДК). Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юр. Д. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221719000833-020-001 от 11.02.2019 г., издадена от В. А. В. - началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Н. Ц. Р. (ръководител на ревизията) и Е. Х. Б. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.10.2015 г. до 31.12.2018 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 20.02.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 20.05.2019 г. Със ЗИД на ЗВР от 15.05.2019 г. е удължен срока на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 20.06.2019 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.4 на представена от ответника Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на В. А. В. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.81-83 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221719000833-092-001 от 04.07.2019 г. Ревизираното лице е подало възражение, вх. №53-00-961/26.08.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С., което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221719000833-091-001 от 11.09.2019 г., поправен с РАПРА №П-22221719162072-003-001 от 20.09.2019 г., издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Н. Ц. Р., на длъжност главен инспектор по приходите в

ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С него, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6/9 от ЗДДС и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 184 778,18 лв. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с[ЕИК] за данъчни периоди м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., от м. 02.2016 г. до м. 07.2016 г., м. 10.2016 г., от м. 03.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., от м. 11.2017 г. до м. 12.2018 г., ведно със съответните лихви за забава в размер на 44 711,34 лв., в това число и лихва за невнесен в срок деклариран по справка-декларация ДДС за м. 07.2017 г.

Установено е, че през ревизирия период дружеството е извършвало доставки на оборудване, консултантски услуги, проектиране и изграждане на фотоволтаични системи.

На основание чл. 45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещни проверки на преките доставчици на жалбоподателя. Доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са представили копия на процесните фактури, поръчки, договори за извършване на документираните услуги и приемо-предавателни протоколи.

Подробно са обсъдени сключените с [фирма] Договор №BIOS02228/10.09.2015 г., Договор за консултантски услуги №002/01.03.2016 г. и Договор за реклама №ДР-08/01.10.2016 г. Направили са заключение, че договорите не съдържат конкретни уговорки досежно възложените дейности.

Съобразени са доказателствата, представени и от другите преки доставчици и от ревизираното дружество, но са приели, че последното представя единствено еднотипни документи с идентично съдържание - фактури, описаните договори, ведно с приложения и протоколи, както и хронологичен регистър на осчетоводени на плащания в брой по фактурите по доставчици и хронологичен регистър на задължения към доставчиците. Приели са, че не са представени доказателства как е извършено предаването на заданието по договорите от ревизираното лице на доставчиците, предвид обстоятелството, че предмет на същите е извършване на технически сравнения, записки и анализи, което от своя страна предполага предаването на информация от [фирма] към доставчиците. Не са представени и доказателства кои физически лица са извършили дейностите, описани в представените отчети и приемо-предавателни протоколи. Посочили са, че един от възложителите на жалбоподателя „ВОДНИ СЪОРЪЖЕНИЯ“ Д. е изпълнител на Проект №DIR-51011116-24-69 „Подобряване и изграждане на инфраструктурата за питейни и отпадъчни води в [населено място] бряг с обособена Позиция №1 „Проектиране, изграждане/реконструкция на ПСОВ“ с възложител [община] бряг, като в приложенията във връзка с инженеринговите дейности по проектите документи не се съдържали данни за участие на [фирма] и [фирма] в тяхното изготвяне. Доставчиците не били представили информация кои физически лица са участвали при изпълнение на услугите и каква е притежаваната от тях квалификация, въпреки, че такава е изисквана с ИПДПОЗЛ, както и доказателства за начислени и изплатени заплати, здравни и осигурителни вноски на работници или на управителите за положен труд в дружествата. При тези обстоятелства не можело да се приеме за установена възможността управителите и/или лицата, заемащи посочените по-горе

длъжности да изпълнят с личен труд висококвалифицирани инженерингови и експертни услуги в областта на проектирането и строителството на водни съоръжения и пречиствателни станции и технически консултации и анализи в транспортния сектор. Посочили са, че консултантските услуги като дейност се изразяват в предоставяне на експертно становище, мнение, съвет или заключение по въпроси от определена област, в която лицето, осъществяващо услугата е специалист, съответно притежава необходимата компетентност. Заключили се, че наличието на специални знания, умения, опит и квалификация в определена област е определящо при избора на консултант.

Обстоятелството, че ревизираното лице не е представило каквито и да било доказателства за водени преговори и извършено предварително проучване на възможността на доставчиците да предоставят консултантски услуги, в т. ч. инженерингови и други технически услуги в областта на подобряване и изграждане на инфраструктура за питейни и отпадъчни води, е прието като допълнителен аргумент, че страните по договорите не са целели тяхното реално изпълнение.

При извършените проверки в информационните масиви на НАП не били установени данни за платени наеми за помещения, офиси, вода, ТЕЦ, телефони, интернет и други подобни услуги.

Съобразили се, че договореното възнаграждение е в общ размер, като липсва информация по какви критерии е определен този размер.

Относно представените от жалбоподателя приемо-предавателни протоколи са приели, че същите имат формална доказателствена сила на частни документи по смисъла на чл.180 ГПК. Но тези отчети и протоколи не били подкрепени с други съпътстващи документи, показващи какви разходи са направени от доставчика за извършване на услугите, от кого са извършени тези услуги, кой и къде му е предоставил необходимата за изпълнението им документация, съответно достъп до обекта, каква кореспонденция е водил доставчикът с изпълнителя на обекта, провеждани ли са срещи с негови представители и т. н.

С оглед липсата на информация за назначаването на съответно квалифициран персонал и осчетоводени разходи за изпълнение на договорите, е направен извод, че при изготвянето на представените документи /протоколи и отчети/ са използвани текстове от реалната документация, свързана с осъществяването на проекта, които обаче не са съставени от издателите на процесните фактури. Поради това представената документация не доказвала, че между доставчиците и получателя съществува правоотношение, в рамките на което са разменени насрещни престации.

В заключение, по отношение на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], [фирма], и [фирма], са формирали извод за наличие на достатъчно обективни данни, които навеждат на липса на реална икономическа дейност, която злоупотреба следвало да бъде санкционирана чрез отказ за приспадане на данъчен кредит, тъй като единствено поради наличието на съставена фактура и коректното ѝ счетоводното отразяване при страните не можело да се приеме, че е налице реална доставка, след като от съвкупната преценка на всички останали обстоятелства по случая следвал категоричен и несъмнен извод, че фактурите не отразяват реални стопански операции, нито са налице престиранни консултантски услуги.

При проверка в информационния масив на НАП органите по приходите са установили, че част от доставчиците са разполагали с наети по трудови правоотношения лица, които са назначени на неотнормирани към предмета на доставките

длъжности - чистач, маникюрист, козметик /наети от [фирма]/; машинни оператори, гладачи и общи работници /наети от [фирма]/; двама офис мениджъри /наети от [фирма]/; продавач-консултанти /наети от [фирма]/; трима общи работници и технически сътрудник, наети от [фирма]. Не са били установени данни за наети по трудови или извънтрудови правоотношения лица от останалите доставчици.

Предвид изложеното ревизиращите органи са приели, че доставчиците не разполагат с необходимата кадрова и техническа обезпеченост за изпълнение на процесните доставки. Формиран е извода, че фактурираните доставки не са изпълнени реално.

По отношение на доставките от [фирма] с предмет: „Изработка и доставка на метална конструкция“ е прието, че доставчикът не е представил доказателства за реалното изпълнение на услугата. Съобразили се, че изработката на метални конструкции предполага наличието на оборудван производствен обект и складови площи. Металните конструкции имат материален характер, което предполага осигуряване от доставчика или получателя на необходимите за изработката им материали, съответно тяхното транспортиране, складиране и отчитане на разхода при изразходването им. Не на последно място, за изработката на метални конструкции е необходим и персонал, назначен на съответстващи длъжности и притежаващ необходимата квалификация. При проверка в информационната система на НАП – СУП, регистър „Трудови договори“ органите по приходите са установили, че през периода когато са издадени процесните фактури, доставчикът е разполагал с 4 лица, наети по трудови правоотношения на длъжности: „маникюрист“, „фризьор“ и „козметик“ – квалификация, която е неотнормирана към естеството на престацията. Не били ангажирани доказателства за назначаването на лица по извънтрудови правоотношение - граждански договори и сметки за изплатени суми. Следователно не била доказана ресурсната обезпеченост на доставчика да изпълни процесните доставки. При проверка в информационните масиви на НАП било установено, че дружеството не е отчетло в подадените отчетни регистри по чл. 124, ал. 1, т. 1 от ЗДДС извършени разходи за консумативи, наем на офис, счетоводно обслужване, канцеларски материали, както и за наем на производствен обект, предназначен за производство на изделия от вида на процесните.

Собственикът и управител на дружеството през процесния период е П. К., който по данни от търговския регистър е управител повече от 10 юридически лица. П. К. не е декларирал започване на трудова дейност в [фирма]. Не са ангажирани и доказателства за получаване от лицето доход като управител на дружеството, нито за него да са начислявани, декларирани и плащани данъци и осигурителни вноски за положен труд в дружеството. Следователно не се установява извършване на трудова дейност от управителя на [фирма] в дружеството, респективно липсват доказателства за извършвана дейност свързана с производството на метални конструкции.

Доставчикът не е представил изискваните доказателства за извършен превоз на конструкциите и свързаните с това товаро-разтоварни работи. В приемо-предавателния протокол, като място на доставката е посочено единствено - [населено място]. Ревизираното лице също не представило доказателства къде са били предадени металните конструкции.

Относно фактурираните от [фирма], [фирма] и [фирма] рекламни услуги е установено, че представените договори и приемо-предавателни протоколи са с общо съдържание, т.е. не съдържат конкретни уговорки относно правата и задълженията на страните по тях. Последното възпрепятствало установяването на конкретните

уговорки и извършени дейности. Органите по приходите са посочили, че липсва конкретно задание, изготвен проект и действително оформление на рекламни пана. В тази връзка не са ангажирани доказателства за изработката на дизайн и за наличието на вложени материали при изработка на рекламни и информационни материали, нито е представена информация за вида на рекламираните продукти.

Ревизионният акт е връчен на 13.09.2019 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-9316 от 25.09.2019 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 01.12.2019 г. – неделя, неработен ден. Следва да се приеме, че в този срок е постановено Решение № 2011 от 02.12.2010 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решение № 2011 от 02.12.2019 г. на ДОДОП С. е връчено на 05.12.2019 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена по пощата на 19.12.2019 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6 и чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Понятието „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл.14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос за конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по нея или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности. Самото осъществяване на доставка предполага доказване на фактически и правни действия, които да обезпечат действителното участие на търговеца в стопанския оборот, т.е. наличие на реална

икономическа дейност.

Правилно е позоваването в Решение № 2011/02.12.2019 г. на Решение на СЕС от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d`Or, според което доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното – предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл.302 ТЗ.

За обосноваване на доставка на услуга, най-общо е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, осъществяването на фактическите действия, в които се изразява договорената услуга и прехвърлянето на резултата от получателя по доставката, както и да са налице съставени за това документи. За да бъде една услуга фактически осъществена, същото изисква полагане на труд от физически лица и използване на съответните технически средства, както и в повечето случаи влягане на материали. Без наличие на кадрови потенциал един субект не би могъл да извърши дадена услуга. Именно в тази връзка, като косвено указание за наличие на реална икономическа дейност, а не като елемент от фактическия състав на претендираното право на приспадане на ДК, приходните органи правилно са изследвали съвкупно с всички обстоятелства по делото кадровия и технически потенциал на преките доставчици.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности. Именно в тази връзка, като обстоятелства, указващи на липса на реална икономическа дейност съдът намира за правилни и обосновани доводите на приходните органи, които са косвено указание за липса на реална дейност при спорните участници в търговския оборот - липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност. Всички тези обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност, като предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит.

Принципно вярна е тезата на жалбоподателя, че по отношение на отделни обстоятелства, като напр. наличието на наети лица, практиката на СЕС не изисква знание у получателя по доставките, но същата е категорична, че Директива 2006/112/ЕО и принципът на данъчен неутралитет допускат националната

юрисдикция да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали *самият издател* на фактурата е извършил въпросната сделка, като вземе предвид всички обстоятелства по случая (т.50 и т.53 от решение на СЕС от от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 „G. T.“), какъвто е настоящият случай, доколкото изводите на приходните органи са, че фактурираните доставки не са реално осъществени от издателите на фактурите.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл.154, ал.1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т.37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 „E.-K“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Отнесени към спорните доставчици, изложените материалноправни изисквания за реалност на доставките на стоки и услуги, налагат следните правни изводи:

**1. Относно [фирма] с ЕИК[ЕИК],** е отказан ДК за данъчни периоди от м. 03.2017 г. до м. 06.2017 г. в размер на 19 200,00 лв., по 7 фактури, с предмет на доставките: „Услуга“, „Реклама“ и „По договор за реклама“.

Приложен е договор за реклама №ВМ0004 от 28.02.2017 г. с наемател [фирма] и наемодател [фирма] за предоставяне на временно ползване на рекламни площи на определени локации в [населено място]. Наемните периоди и разположението на рекламните площи са описани в приложения: Приложение №1 от 28.02.2017 г. за осъществяване на рекламна кампания на билбордове тип „П.“ - 17 броя, на стойност 10 200 лв. с ДДС; Приложение №2 от 14.03.2017 г. за осъществяване на рекламна кампания на билбордове тип „П.“ - 17 броя, на стойност 10 500 лв.; Приложение №3 от 31.03.2017 г. за осъществяване на рекламна кампания на билбордове тип „П.“ - 17 броя, на стойност 24 000 лв.; Приложение №4 от 13.03.2017 г. за осъществяване на рекламна кампания на билбордове тип „П.“ - 4 броя, на стойност 7 200 лв.; Приложение №5 от 28.04.2017 г. за осъществяване на рекламна кампания на билбордове тип „П.“ - 17 броя, на стойност 10 200 лв. и Приложение №6 от 12.05.2017 г. за осъществяване на рекламна кампания на билбордове тип „П.“ - 17 броя, на стойност 15 600 лв.

Съдът намира за недостатъчни доказателствата за предоставяне на рекламна площ поради липса на данни, че [фирма] притежава право да отдава под наем конкретно посочените рекламни площи, както и доказателства за реално положени билбордове за визираните периоди. Напълно неясен остава начина на формиране на стойността на услугата, което също пречатства извод, че между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга.

Представен е консултантски договор №ВМ0007 от 03.04.2017 г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] за консултиране по следните въпроси: позициониране на клиенти на възложителя на транспортни платформи за товари и превозни средства с цел оптимизиране на капацитета на превозните средства на клиенти на възложителя; управление на информацията на платформата; консултиране за намиране на оптимизационни решения за вземане на товари; консултиране за локализиране на транспортните средства и др.



Приложени са Приложения № 1 и № 2 от 03.04.2017 г. с предмет: позициониране на клиенти на възложителя на транспортни платформи за товари и превозни средства с цел оптимизиране на капацитета на превозните средства на клиенти на възложителя – 9500 лв., за управление на информацията на платформата – 10 000 лв. без ДДС; за консултиране за намиране на оптимизационни решения за вземане на товари – 10 000 лв. без ДДС и за консултиране за локализиране на транспортни средства – 10 000 лв. без ДДС. Приложените ППП от 27.06.2017 г. и от 04.07.2017 г за приемане на „резултата“ от възложеното са с идентично на приложенията съдържание.

Съдът приема за напълно неконкретизиран предмета на консултантските услуги „позициониране на транспортни платформи“, „оптимизиране на капацитета на превозни средства“. Липсват всякакви данни за реално изпълнени консултации по отношение на реални клиенти на възложителя. Липсва информация как е формирана стойността на услугата.

Според приета по делото ССЕ, плащането по спорните 7 фактури е само частично. Същите са намерили отражение в счетоводството на страните по сделката. За 2017 г. доставчикът не е подавал справка по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ, а при проверка в информационния масив на НАП е установено, че [фирма] е наел по трудово правоотношение лица, които са назначени на неотнормирани към предмета на доставките длъжности - двама офис мениджъри.

Съвкупната преценка на изложените обстоятелства потвърждава извода на приходните органи за липса на реални доставки на консултантски услуги – не са представени доказателства за консултации на конкретни клиенти, нито отчет от страна на изпълнителя, не е ясно формирането на стойността на услугата.

Следва да се сподели като правилно становището на приходните органи, че правото на приспадане на ДК по принцип е свързано с действително извършване на облагаема доставка и упражняването на това право не обхваща ДДС, само защото е начислен във фактура (т.30 от решение по дело С-642/11 С.). Различен извод не следва и от установеното счетоводно отчитане при страните по сделките, тъй като счетоводството е производно и отразяването в него на първични документи, на които не съответстват реални стопански операции, не им придава достоверност. По идентични съображения не може да се установи действителното основание на установените частични разплащания между търговците.

Участието на жалбоподателя в документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции, е указание за неговата недобросъвестност. Когато липсата на доставка произтича от собствените действия на получателя по доставката, същият е невъзможно да не знае, че доставката е недействителна, поради което не е необходимо да се установява и допълнителен елемент на злоупотреба с ДДС, както необосновано се поддържа в жалбата.

**2. Относно [фирма] с ЕИК[ЕИК],** е отказан ДК за данъчен период м. 09.2017 г. в размер на б 800,00 лв., по фактура №28/25.09.2017 г., с предмет на доставката: „Плащане по договор за проектиране, доставка и изпълнение на СМР“.

Представен е Договор №СТ 00032808/2017 от 28.08.2017 г. за проектиране и СМР на обекти – 1.Първоначално залесяване на земеделски земи в землището на [община] на стойност 14 100 лв. и 2.Подобряване на здравословните и безопасни условия на труд за хора с увреждания в цех „К.“, в цех „Шивашки“ и цех „Г.“ на [фирма], [населено място], [улица], на стойност 19 900 лв. без ДДС. Договорено е количеството, обемът, видовете СМР и влаганите материали да се изпълнят съгласно Приложение №1.

Плащането на цялата сума по договора от 34 000 лв. без ДДС също е договорено „по споразумение“. Приложение № 1 касае първоначалното залесяване на земеделски земи от 20 дка и единична цена от 705 лв. в землището на [община] на обща стойност 14 100 лв. Приложеният ППП е с идентично на приложението съдържание, *но същият е без дата и място, на което е констатирано изпълнението, освен „в землището на [община]“*, което не е достатъчно да удостовери реално изпълнение на услуга по залесяване.

Относно другия обект в [населено място], в приложение към договора е посочено, че касае смяна на осветлението с LED проектиране, монтаж на допълнителни климатични системи, монтаж и демонтаж на 75 броя осветителни тела и на кабелна апаратура за тях, на обща стойност от 19 900 лв. Приложеният ППП е с идентично на приложението съдържание, *но без дата на съставяне*.

Въз основа на така представените доказателства е невъзможно да се установи къде конкретно е изпълнена услугата по залесяване, кога и къде са приети услугите поради липса на данни за това в приемателните протоколи. Напълно неизяснен остана начина на формиране на договорната стойност.

Приетата по делото ССЕ не е установила плащане по спорната фактура, която е отразена в счетоводните регистри на страните по доставката. За 2017 г. няма данни за подадени от доставчика осигурителни декларации и изплатени заплати и осигуровки на работници и управители. За 2017 г. [фирма] не е подавал справка по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ, а при проверка в информационния масив на НАП е установено, че няма наети по трудово правоотношение лица.

Съвкупната преценка на така установените обстоятелства потвърждава извода на приходните органи за липса на реално предоставена строителна и проектантска услуга. Относими са мотивите, изложени по отношение на първия доставчик, които не следва да се преповтарят.

**3. Относно [фирма] с ЕИК[ЕИК], е отказан ДК за данъчни периоди м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., м. 03.2016 г., м. 04.2016 г., м. 05.2016 г., м. 06.2016 г., м. 10.2016 г. в размер на 41 119,00 лв., по 23 фактури с предмет на доставките: „Ремонтни дейности“, „Монтажно-изкопни дейности“, „Изработка на метални конструкции“, „Изработка на заготовки за фотоволтаични клетки“, „По договор за консултантски услуги“ и „Плащане по договор за реклама“.**

С Договор № В. 02228 от 10.09.2015 г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] последният се е съгласил да изпълни следните услуги: боядисване, заваръчни и шлосеро-монтажни дейности по зададени поръчки от страна на възложителя.

С поръчка № 1 от 02.11.2015 г. изпълнителят се е съгласил да изпълни ремонтни дейности по отстраняване на проблемите при пускане в експлоатация на груба решетка на входа на помпена станция на ПСОВ Червен бряг. Приложен е ППП № 1 от 26.11.2015 г. с предмет „шлосерски услуги за адаптиране на металната кутия на грубата решетка към бетонните стени на входната помпена станция, на стойност от 12 450 лв. В протокола не е посочен строителен обект, а услугата е „приета“ в [населено място]. Приложен е ППП № 2 от 28.11.2015 г. с предмет „заваръчни услуги за адаптиране на металната кутия на грубата решетка към бетонните стени на входната помпена станция, на стойност от 12 455 лв. В протокола не е посочен строителен обект, а услугата е „приета“ в [населено място]. Приложен е ППП № 3 от 29.11.2015 г. с предмет „бояджийски дейности за адаптиране на металната кутия на грубата решетка към бетонните стени на входната помпена станция, на стойност от 12 468 лв.

В протокола не е посочен строителен обект, а услугата е „приета“ в [населено място]. Съдът приема, че така представените доказателства не съдържат никакви конкретни данни относно съществени елементи на строителната услуга – обем и количество на площите, съобразно които да се определи стойността на услугата, формирането на която остава изцяло неизяснено. Изложеното препяства извод, че между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, както правилно са приели приходните органи.

С поръчка № 2 от 09.11.2015 г. изпълнителят се е съгласил да извърши подготвителни СМР на обект: „Фотоволтаична инсталация на покрив в С. - Север, [населено място]“. Приложените ППП от 30.11, 17.12 и 21.12.2015 г. към поръчката са с предмет: монтажни изкопни дейности на покривна замазка и подготовка за поставяне на метални конструкции на стойност 12 490 лв. без ДДС; изработка и монтаж на алуминиева конструкция върху металната конструкция на стойност 12 476 лв. без ДДС и изработка, монтаж и довършителни работи по метална конструкция след монтажа на алуминиевата конструкция на стойност 12 487 лв. В протоколите не е посочен строителен обект, а услугата е „приета“ в [населено място].

Съдът приема, че така представените доказателства не съдържат никакви конкретни данни относно съществени елементи на строителната услуга – обем и количество на изкопните работи, параметри на металните конструкции, съобразно които да се определи стойността на услугата, формирането на която остава изцяло неизяснено. Изложеното препяства извод, че между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, както правилно са приели приходните органи.

Съобразно основания предмет на дейност на ревизираното дружество и задълженията му по чл.302 от Търговския закон да полага грижата на добър стопанин към търговските си сделки, следва да се приеме, че жалбоподателят притежава специални знания относно проектиране и изграждане на фотоволтаични системи. Участието му като изпълнител в обществени поръчки по ЗОП на подобни обекти предполага, че разполага с документация за тях – техническа, търговска и счетоводна. При съставяне на търговски документи, които не съдържат основна информация относно предмета и начина на формиране на стойността на стопанските операции, и съобразно общото разпределение на доказателствената тежест в процеса, именно жалбоподателят е този, който следва да понесе неблагоприятните последици от недоказване наличието на реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга.

С поръчка № 3 от 18.11.2015 г. изпълнителят се е съгласил да изпълни фотоволтаична инсталация на покрив във [населено място], общ. Р. и фотоволтаична инсталация на покрив на кравеферма в [населено място]. Представени са две приемо-предавателни протоколи от 18.12.2015 г. и от 20.12.2015 г. за приемане на извършената работа, в т. ч. за изработка на заготовки за метални конструкции за фотоволтаични панели за обект в [населено място], общ. Р., на стойност 12 489 лв. и изработка на заготовки за метални конструкции за кравеферма в [населено място], на стойност 12 493 лв.

Относими са мотивите на съда по предходната поръчка № 2, които не следва да се

преповтарят.

С поръчка № 4 от 18.11.2015 г. към договора от 10.09.2015 г. изпълнителят се е съгласил да изработи заготовки за фотоволтаични панели на обект ПСОВ Червен бряг. Липсва посочен брой, размери на панели, единична и обща стойност. Такива не са посочени и в приложения ППП от 19.12.2015 г., в който е посочена цена на услугата от 12 467 лв. без ДДС.

Относими са мотивите на съда по предходната поръчка № 2, които не следва да се преповтарят.

С Договор за консултантски услуги №002 от 01.03.2016 г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] последният се е съгласил да извърши технически консултации и анализи в транспортния сектор и за извършване на транспортни услуги на клиенти на възложителя. Договорено е задълженията на консултанта да възникват от момента на осигуряване от страна на възложителя на изходни данни и документи, необходими за изготвяне на анализите. Представени са 11 поръчки с предмет „консултации и анализи за оптимизиране на разходи за транспортни услуги“, извършвани от различни посочени дружества, срещу конкретно възнаграждение 5000 лв. без ДДС, 6000 лв., 7000 лв., 7500 лв. Приложените приемо-предавателни протоколи са със съдържание, идентично на поръчките: „приема направените консултации и анализи“, „приема направените анализи за техническо състояние на подвижния състав на транспортните средства на Диплам трас 07 О.“ или „приема направени консултации и анализи за оптимизиране на разходи за транспортни услуги, извършвани от Диплам трас 07 О.“.

Следва да се съобрази пълната липса на данни за предоставена от възложителя документация за конкретни негови клиенти, необходима за изготвяне на анализите. Не са представени изготвени анализи за конкретни клиенти, а съставените приемо-предавателни протоколи навеждат единствено на документално оформление на правоотношенията. Изцяло липсват данни как е формирана договорната стойност на услугите. Дължим е извод за липса на реални доставки на услуги по мотиви, изложени по отношение на предходните доставчици, които не следва да се преповтарят.

Във връзка с доставките от [фирма] ревизираното лице е представило Договор за реклама № ДР-08 от 01.10.2016 г. с възложител [фирма] и изпълнител [фирма] с предмет: „Излъчване в собствената система от монитори на изпълнителя реклама“, като всички параметри следва да се уговорят с отделни приложения към договора. Подобни приложения не са представени. В тази връзка правилен и обоснован е изводът на ревизорите, че договорите не съдържат конкретни уговорки досежно възложените дейности. При данни за невъзможност да се определи предмета и начина на формиране на стойността на „рекламната“ услуга, също е дължим извод на реални доставки на услуги.

Приетата по делото ССЕ е установила плащане в брой по спорните фактури. Същите са намерили отражение в счетоводството на страните по сделката. За 2015-2016 г. доставчикът не е подавал справки по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ, а при проверка в информационния масив на НАП е установено, че има назначени по трудов договор лица на неотнормими към предмета на доставките длъжности – 4 броя продавач-консултанти.

По вече изложени при предходните доставчици съображения не може да се кредитира установеното счетоводно отчитане при страните по доставките, тъй като счетоводството е производно и отразяването в него на първични документи, на които

не съответстват реални стопански операции, не им придава достоверност. По идентични съображения не може да се установи действителното основание на установените разплащания между търговците.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

**4. Относно доставчика [фирма] с ЕИК[ЕИК]**, е отказан ДК за данъчни периоди м. 12.2017 г. и м. 01.2018 г. в размер на 4 420,00 лв. по 3 фактури с предмет на доставките: „Консултантски услуги по Приложение №1 към консултантски договор от №004/01.12.2017 г.“ и „СМР съгласно договор и протокол“;

Представен е Договор за консултантски услуги №004 от 01.12.2017 г., сключен между [фирма] /възложител/ и [фирма] /технически консултант/ с предмет „Технически консултации при изготвянето на анализи за оптимизиране на разходите при извършване на транспортни услуги на клиенти на възложителя съгласно приложение“ съгласно Приложение № 1. Посочено е в договора, че задълженията на консултанта възникват от момента на осигуряване от страна на възложителя на изходни данни и документи, необходими за изготвяне на анализите. Договорено е възнаграждение в размер на 18 500 лв. без ДДС. Липсват данни за предадена документация от възложителя на изпълнителя.

В Приложение № 1 от 01.12.2017 г. е посочено: за оптимизиране на разходи за транспортни услуги, извършени от [фирма] на територията на България – 7100 лв.; за оптимизиране на разходи за транспортни услуги, извършени от [фирма] на територията на ЕС – 7700 лв. и за оптимизиране на разходи за транспортни услуги, извършени от [фирма] на територията на България – 3700 лв. Приложените ППП от 18.12.2017 г., от 19.12.2017 г. и от 21.12.2017 г. са с идентично на приложението съдържание. Относими са изложените мотиви относно доставчика [фирма], за когото жалбоподателят е представил договор за идентични услуги, поради липса на информация за реално изпълнени консултантски услуги и начин на формиране на тяхната стойност.

Приложен е договор № BIOS17192 от 20.12.2017 г., с който жалбоподателят е възложил на [фирма] да извърши довършителни и ремонтни дейности на алуминиева конструкция за фотоволтаична електроцентрала на обекти в [населено място], в.з. „С. Север“, ул. „64“ № 9, сграда А и сграда Б, на стойност от 1500 лв. за сграда А и 2100 лв. за сграда Б. Като неразделна част от договора са посочени изготвени и одобрени от възложителя работни проекти и спецификации и екзекутивна документация, каквито по делото не са представени.

В приложение към договора е посочено, че дейностите за сграда А касаят почистване на фугите на панелите и полагане на силикон по тях с цел избягване на течове, а дейностите по сграда Б - почистване на фугите на панелите, полагане на силикон по тях с цел избягване на течове и полагане на силикон около комин ниско ниво. Приложеният ППП от 30.01.2018 г. е с идентично на приложението съдържание.

Съдът приема, че така представените доказателства не съдържат никакви конкретни данни относно съществени елементи на строителната услуга – обем и количество на договорените работи, параметри на панелите, съобразно които да се определи стойността на услугата, формирането на която остава изцяло неизяснено. Изложеното препятства извод, че между доставчика и получателя съществува реално правоотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, както правилно са приели приходните органи. Относими са мотивите, изложени при предходните доставчици, които не

следва да се преповтарят.

Същите се потвърждават от приета по делото ССЕ, която не е установила плащане по спорните фактури. За 2017 г. доставчикът не е подавал справка по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ, а при проверка в информационния масив на НАП е установено, че няма наети по трудово правоотношение лица. Единствено поради счетоводното отразяване на фактурите при страните по доставките не следва извод за тяхната реалност.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

**5. Относно доставчика [фирма] с ЕИК[ЕИК], е отказан ДК** за данъчни периоди м. 05.2018 г. и м. 07.2018 г. в размер на 3 200,00 лв. по 3 фактури с предмет на доставките: „Плащане по приложение към договор“.

Представен е договор от 01.05.2018 г. с предмет: „Изработване на комуникационна рекламна стратегия за популяризиране на транспортните услуги на клиенти на възложителя, която включва: 1.Създаване на комуникационна стратегия и творческа концепция и създаване на визуална идентичност и платформа за визуална комуникация; 2.Дизайн и подготовка на рекламни и информационни материали, визии и други комуникационни формати за транспортните средства на клиента на възложителя (за дигитална, външна, принт, видео и аудио комуникация); 3.Изработка на рекламни и информационни материали; 4.Изпълнение и монтаж на рекламни и информационни материали.

Изпълнителят се е задължил да предостави услугите в съответствие с техническите спецификации на транспортните средства, каквито липсват приложени.

Договорено е възнаграждение от 16 000 лв. без ДДС, което включва всички разходи на персонала, при липса на данни за квалифицирани в тази област работници.

Съдържанието на Приложение № 1 към договора преповтаря неговия предмет от 4 точки с разбивка по единична цена на услугите – 5250 лв., 2750 лв., 4500 лв. и 3500 лв. Съставени са три приемо-предавателни протокола с идентично на договора и приложението съдържание: от 21.05.2018 г. по т.1 и т.2, от 18.07.2018 г. по т.3 и от 19.07.2018 г. по т.4.

Приетата по делото ССЕ не е установила разплащане по спорните фактури, които са отразени в счетоводните регистри на страните по доставката. За 2018 г. няма данни за подадена от доставчика справка по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ, а при проверка в информационния масив на НАП е установено, че има наети по трудово правоотношение лица, които са назначени на неотнормирани към предмета на доставките длъжности - трима общи работници и технически сътрудник.

При така установените по делото обстоятелства съдът намира за правилен и обоснован извода на приходните органи за липса на реални доставки на услуги по изложени при предходните доставчици съображения – непредставяне на изготвена рекламна стратегия, липса на данни за параметрите на конкретен дизайн и/или конкретни рекламни и информационни материали (по вид, размер, количество, единична цена), за конкретни клиенти на възложителя, липса на плащане по фактурите, пълна невъзможност да се определи предмета и начина на формиране на тяхната стойност.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

**6. Относно доставчика [фирма] с ЕИК[ЕИК], е отказан ДК** за данъчни периоди от м. 03.2018 г. до м. 06.2018 г. в размер на 33 240,00 лв. по 8 фактури с предмет на доставките: „Плащане по договор за проектиране СМР на метални конструкции за фотоволтаици“, „Плащане по приложение към консултантски договор“ и „Плащане по

договор за техническа помощ и консултации“.

Представени са следните договори:

- Договор В. 18040/01.06.2018 г. за сътрудничество между партньорите [фирма] и [фирма] за технически съвети и консултации за изготвяне на конкурсната документация за участие на партньорите на В. в рамки на проекта: „Строителство на пречиствателна станция за отпадъчни води, дюкер и довеждащ колектор в [община]“. Договорено е възнаграждение от 10 200 лв. без ДДС. В двустранно подписано Приложение №2 – Обобщени първоначални данни за прединвестиционно проучване за проектиране, изграждане и инсталиране на фотоволтаични системи **за проект [населено място]** (л.316 от Приложение № 2) е направено описание на недвижими имот, собственост на [фирма], с потенциал за изграждане на фотоволтаична система. Съдът приема това описание за неотнормимо към предмета на договора от 01.06.2018 г., тъй като не конкретизира никакви данни на договорените технически съвети и консултации, нито начина на определяне на тяхната стойност.

- Договор В. 18042 от 06.06.2018 г. за сътрудничество между партньорите [фирма] и [фирма] за технически съвети и консултации за изготвяне на конкурсната документация за участие на партньорите на В. в рамки на проекта: „Реконструкция и доизграждане на пречиствателна станция за отпадъчни води П.-инженеринг“. Договорено е възнаграждение от 95 000 лв. без ДДС.

- договор от 02.03.2018 г. за проектиране, доставка и СМР на фотоволтаични системи на 1.Фамилна къща [населено място], м. „Делниците“, общ. И. и 2.Предприятие за преработка на плодове и зеленчуци, общ. И., м. „Делниците, з.В.. Договорено е възнаграждение от 9206.08 лв. за първия обект и от 68 668.20 лв. за втория обект. Посочено е в договора, че това остойносттаване е извършено на база количествено-стойностна сметка – приложение № 1 към договора. В приложението са посочени единични стойности на следните услуги: за сграда 1 – 1 брой проектиране на метални конструкции – 1260 лв., 1 брой изработка на метални конструкции – 5446.08 лв. и 1 брой СМР на метални конструкции – 2500 лв. и за сграда 2 – 1 брой проектиране на метални конструкции – 3840 лв., 1 брой изработка на метални конструкции – 44228.20 лв. и 1 брой СМР на метални конструкции – 20 600 лв. Приложенията два броя ППП от 04.04.2018 г. и от 01.06.2018 г. не съответстват на предмета и стойността на СМР на приложението.

- договор за консултантски услуги от 03.05.2018 г. за прединвестиционно проучване за подготовка за проектиране, доставка и СМР на соларна фотоволтаична система на [фирма], [населено място]. Договорено е възнаграждение от 63 140 лв. В Приложение №1 към договора от 03.05.2018 г. е уточнена единична цена за 1 брой услуга на следните подобекти: административни стради 1-4, паркинг, наземна О., ПКЦ, О. Протеин, Склад Ш., Склад 9 зърно, Склад 10 шрот, Склад 1 С., Митница, Склад 4, Понтон 1 наземна, РО Кейова стена и кранова, Газоразтоварище, Воден блок и Склад 8. Съдът приема, че съдържанието на приложението е неотнормимо към предмета на договора от 03.05.2018г.

Приетата по делото ССЕ не е установила разплащане по спорните фактури, които са отразени в счетоводните регистри на страните по доставката. За 2018 г. няма данни за подадена от доставчика справка по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ, а при проверка в информационния масив на НАП е установено, че има наети по трудово правоотношение лица, които са назначени на неотнормими към предмета на доставките длъжности – едно лице на длъжност „кофражист“.

По всички горепосочени договори липсват данни за участието на [фирма] чрез съвети и консултации при изготвянето на конкретни конкурсни документи. Констираните несъответствия между предмета на договорите и приложените към тях документи навеждат на документално оформление на правоотношенията, но дори и представените документи не носят релевантната информация относно конкретен предмет на услугата и начин на формиране на нейната стойност, за да може да се направи съответен извод за реално изпълнение на реално договорена престация. Допълнително указание в тази насока е липсата на данни за плащане. Съдът намира за обоснован извода на ревизорите, че съобразно основания си предмет на дейност жалбоподателят е разполагал с данни относно конкретни обекти на обществени поръчки, в които е участвал, респ. е използвал същите, за да оформи документално отношенията с преките си доставчици с единствена цел – постигане на данъчно предимство, което не му се следва. Изложеното определя неговата недобросъвестност поради участието му в съставяне на документи, на които не съответстват на реално осъществили се стопански операции.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

**7. Относно доставчика [фирма] с[ЕИК], е отказан ДК за данъчни периоди м. 11.2017 г., м. 12.2017 г., м. 02.2018 г., м. 09.2018 г., м. 10.2018 г., м. 11.2018 г. и м. 12.2018 г. в размер на 28 273,58 лв. по 8 фактури с предмет на доставките: „СМР по договор и приемо-предавателни протоколи“, „Аванс по договор от 06.12.2017 г.“, „Плащане по консултантски договор“, „Плащане по договор за проектиране, изработка на конструкции за фотоволтаични панели“ и „СМР съгласно приложение към договор“.**

В хода на ревизията е прието, че са представени само част от изисканите документи - договори и приложения към тях, протоколи за установяване на извършено СМР и приемо-предавателни протоколи. Съгласно приложените договори на доставчика е възложено изпълнението на услуги на различни обекти в страната и по-конкретно:

С договор от 23.08.2017 г. доставчикът е поел изпълнение на СМР на обекти - реконструкция на топлопровод и дворни мрежи от КЗС - 34-12-1 на [улица]за училище „Х. Форд“ по [улица]за 3-то СОУ „М. Д.“, по хранително вкусова технология - „Проф. Д-р Г. П.“, [жилищен адрес] 45, 23 по прецизна техника и оптика „М. В. Л.“, корпус 2,[жк]. Количеството, обемът и видовете СМР, както и влаганите материали, следало да се договорят в Приложение №1. СМР следвало да се осъществят със средства, материали и квалифицирана работна ръка на изпълнителя, който не е подавал справки по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ и няма наети по трудово правоотношение лица.

Посочено е в договора, че цената на услугата е съгласно протокол – образец 19 за извършени СМР. В Приложение № 1 към договора са посочени единични цени, количество и крайна цена на следните услуги: направа на битумен разлив на връзка, полагане на битумизирана баластра, полагане на непълтен асфалтобетон, обкантване на фуги с битумна баластра, подравняване и уплътнение на пътна основа, рязане на асфалтова настилка, извършване на геодезически измервания, управление на проекта, транспорт механизация. Приложеният акт – образец 19 от 28.11.2017 г. е с напълно идентично на приложението съдържание по вид, единична цена, обем и крайна стойност на СМР. Тук е мястото да се отбележи, че макар да съдържат известна индивидуализация на договорените СМР, на същите не е направена разбивка по отделни строителни обекти. Липсва такава разбивка по труд и материали, както



изрично е договорено. Липсва информация как е формирана стойността на услугата. Изложеното правилно и обосновано е навело приходните органи на извод за липса на реално изпълнени строителни услуги от издателя на фактурите.

По договор от 06.12.2017 г. доставчикът се е задължил да извърши геодезия и управление на строително-монтажните работи на обект „Изграждане на пътека за рулиране „А“ на летище В.“. Договорено е геодезията и управлението на обекта да се осъществят със средства, материали и квалифицирана работна ръка на изпълнителя, за каквито по делото липсват данни. Договорено е авансово плащане от 25 500 лв. и окончателно – по приемо-предавателен протокол, какъвто не е представен. При липсата на данни за предаване на резултата от възложеното, при неяснота относно неговия предмет и начин на формиране на договорната цена, приходните органи са достигнали до правилен и обоснован извод за липса на реални доставки на строителни услуги и по този договор.

С договор от 11.01.2018 г. доставчикът е приел да извърши консултантски услуги за изграждане на гаражно депо за тежкотоварни автомобили на клиенти на възложителя. Договорено е възнаграждение от 26 800 лв. Относими са мотивите по предходния договор, доколкото по обсъждания от 11.01.2018 г. липсват всякакви придружаващи документи.

С договор от 12.09.2018 г. изпълнителят е приел да изпълни проектантски услуги, изработка и доставка на СМР на обекти: фотоволтаична централа [населено място] 70 kWp, фотоволтаична централа 25,76 kWp в [населено място], кв. М., Частна езикова гимназия „Проф. И. А., фотоволтаична централа 35,84 kWp, кв. М., Частна езикова гимназия „Проф. И. А.. Количеството, обемът и видовете СМР, както и влаганите материали, следвало да се договорят в Приложение №1. СМР следвало да се осъществят със средства, материали и квалифицирана работна ръка на изпълнителя, каквито доставчикът не притежава.

В Приложение № 1 към договора са конкретизирани видовете СМР, единична и крайна стойност и количество (л.459). Следва да се отбележи, че не са конкретизирани размери на посочените в приложението метални конструкции по т.1, т.2, т.5, т.6, т.9, т.10, както включват услугите по доставка по т.3, т.7 и т.11, както и услугите по „СМР“ по т.4, т.8 и т.12. Липсата на конкретизация в тази насока пречатства преценка относно формирането на стойността на услугата и какви отделни компоненти включва тя, както и дали е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Приложеният Приемателен протокол № 1 от 28.09.2018 г. с предмет проектиране и изработване на метална конструкция на обект Долна Баня и Приемателен протокол № 2 от 18.10.2018 г. за другите обекти, не внасят допълнителна конкретизация на предмета на строителните услуги.

По съображения, изложени при предходните доставчици, следва да се сподели като правилен извода на РА за липса на реални строителни доставки. Не може да се приеме, че отказът на ПДК е единствено поради недоказана кадрова обезпеченост на доставчика, тъй като представените документи предполагат изследване на вложени от него при изпълнението на строителните услуги технически средства и материали, за каквито по делото липсват данни. Това поставя въпроса за избора на доставчик, който следва да изпълни СМР на множество на брой специфични строителни обекти, респ. за добросъвестността на жалбоподателя, който при наличие на данни за евентуални нарушения би могъл, според обстоятелствата по конкретния случай, да проучи друг доставчик от когото възнамерява да получава услуги (т.59-60 от Решение на СЕС от

21.02.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11). Изложеното е указание, че страните са оформили отношенията си единствено документално, на база данни за обекти, на които жалбоподателят е бил изпълнител, но същият не е превъзложил реална строителна услуга към неговия пряк доставчик.

С договор от 25.11.2018 г. доставчикът е приел да изпълни ремонтни дейности по укрепване на сграда и доставка и монтаж на метална врата в обект: сграда - печатна база в р. С., [улица]. Количеството, обемът и видовете СМР, както и влаганите материали, следало да се договорят в Приложение №1. СМР следвало да се осъществят със средства, материали и квалифицирана работна ръка на изпълнителя, за каквито по делото липсват данни.

В Приложение № 1 към договора са конкретизирани видовете СМР и строителни материали и тяхното количество. *В приложението няма посочена стойност на СМР и материалите*, което според договора следвало да се осъществи по акт – образец 19. Приложен е Протокол № 1 от 17.12.2018 г., в който са конкретизирани видовете СМР, единична и крайна стойност и количество: изкоп на 88 кв.м. излишни земни маси, оглед, корекция и пълнеж на тухлен зид, корекция на стълби, 196 кв.м. почистване на стени и запечатване на почистените стени, подмяна и усилване на корозирали метални профили, изкопаване, армиране и бетониране на съществуващи колони, доставка и монтаж на метална врата с каса. По тези доказателства също следва да се отчете липсата на конкретизация на размери, вид и количество на СМР (напр. на тухлен зид, стълби, метални профили, колони, врата). Съвкупно следва да се отбележи обстоятелството, че касаят значителни обеми строителна дейност при липса на данни за кадрова обезпеченост на доставчика. В допълнение на изложеното, приетата по делото ССЕ е установила само частично разплащане по спорните фактури, което също претяпства извод за реално изпълнени стопански операции в претендираните обеми. Установеното от вещото лице отразяване на фактурите в счетоводните регистри на страните по доставките, не е достатъчно да обоснове извод за тяхната реалност. За 2017 г. - 2018 г. няма данни за подадени от доставчика справки по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ, а при проверка в информационния масив на НАП е установено, че няма наети по трудово правоотношение лица.

Съвкупната преценка на изложените факти и обстоятелства правилно и обосновано е навела приходните органи на извод да отрекат претендираното данъчно предимство.

**8.Относно доставчика [фирма] с ЕИК[ЕИК]**, е отказан ДК за данъчен период м. 11.2015 г. в размер на 10 840,00 лв. по фактура №514/27.11.2015 г. с предмет на доставката: „Изработка на метални конструкции“.

Жалбоподателят е декларирал, че с този доставчик има сключен договор № В. 02221 от 02.07.2015 г. за изработка на метални конструкции типове Т1, Т2, Т3 И Т4 съгласно спецификации във връзка с договор ZOD/010/15/575 от 01.07.2015 г. с фирма S. I. s.g.o., С., във връзка с изпълнение на футболен стадион в [населено място], С.. Приложен е ППП от 27.11.2015 г. за предаването на елементи тип Т3 132, 61x108 съгласно спецификации на детайлите по приложение № 1 и на материали по приложение № 2 към договора, каквито не са представени. Представена е декларация от жалбоподателя от 21.10.2015 г., според която по договор със S. I. s.g.o., С., са му доставени елементи Т2 144 за 51 950 евро, без да е посочено от кого са доставени елементите.

Според приета по делото ССЕ по спорната фактура е налице плащане по банков път и същата е осчетоводена от страните по сделката. От доставчика за 2015 г. е подадена

справка по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ за едно лице за начислена сума в размер на 2400 лв. За спорния период доставчикът [фирма] е разполагал с наети по трудови правоотношение лица, които са назначени на неотнормирани към предмета на доставките длъжности - чистач, маникюрист, козметик.

Следва да се съобрази липсата на представен договор и приложения към него, липсата на данни за броя и размерите на металните конструкции, което препятства извод за начина на формиране на тяхната стойност, липсата на спецификации на детайлите, липсата на данни в декларация на жалбоподателя от 21.10.2015 г. кой му е доставил металните елементи. Съвкупната преценка на изложеното навежда на категоричен и несъмнен извод за липса на реална доставка по спорната фактура. Противен извод не следва от счетоводното отразяване на доставката или наличието на плащане поради възможното манипулиране на същите.

**9. Относно [фирма]** е отказан ДК за данъчен период м.11.2015 г. в размер на 2 160,00 лв., по фактура №26/30.11.2015 г. с предмет на доставката: „Консултантски услуги“.

Представен е договор за сътрудничество и съвместна дейност от 29.04.2015 г., според който доставчикът, като консултант, е приел да извърши: изготвяне и контрол на програма за обучение на персонал на пречиствателна станция за отпадъчни води на изпълнение на проект „И. във връзка с проект № DIR-51011116-24-69 „Подобряване и изграждане на инфраструктурата за питейни и отпадъчни води в [населено място] бряг“ с обособена позиция 1: „Проектиране, изграждане/реконструкция на ПОСВ“ с местонахождение ПИ № 03916 в землището на [населено място], [община] бряг, област П., с основен възложител [община] бряг и консултант (строителен надзор) [фирма]. Жалбоподателят, като възложител, се е задължил, да предостави на консултанта изходните данни и документация. Договорено е възнаграждение от 10 800 лв. без ДДС. Приложен е приемо-предавателен протокол от 27.11.2015 г. с идентично на договора съдържание.

Представената Програма за обучение на персонал на пречиствателна станция за отпадъчни води [населено място] бряг (л.149-173) не съдържа никакви данни за изготвянето ѝ от [фирма], а напротив – от Обединение „Водни съоръжения“ Д.. Това се установява и от писмо на обединението до [фирма]. Липсват доказателства за предоставени от възложителя на консултанта изходни данни и документация, както и данни как е формирана договорната цена. От доставчика за 2015 г. е подадена справка по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ за едно лице с начислено възнаграждение в размер на 4000 лв. За спорния период доставчикът не е имал назначени лица по трудов договор.

Визираната невъзможност да се установи изпълнение на консултантски услуги от издателя на фактурата, респ. да се установи как е определена нейната стойност, препятства извод за нейната реалност. По вече изложени при другите доставчици съображения, този извод не се разколебава от установяванията на ССЕ, според която по спорната фактура е налице плащане по банков път и същата е осчетоводена от страните по сделката.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

**10. Относно доставчика [фирма] с ЕИК[ЕИК]**, е отказан ДК за данъчни периодите м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., м. 02.2016 г., м. 03.2016 г., м. 04.2016 г., м. 05.2016 г., м. 06.2016 г. и м. 07.2016 г. в размер на 29525,00 лв. по 9 фактури с предмет на доставките: „Услуга“.

Представен е протокол към договор от 01.02.2016 г., с който жалбоподателят е

възложил на доставчика да изработи **1.**Стратегия за развитие на транспортна фирма – клиент на възложителя, в интеграция със Стратегия за развитие на транспортната система на Република България до 2020 г., **2.**Изготвяне на списък на краткосрочни и средносрочни цели във връзка с изпълнение на Стратегия за развитие на транспортната система на Република България до 2020 г., **3.**Изготвяне на оценка за техническите възможности на транспортна фирма – клиент на възложителя, съгласно нисковъглеродна икономика на ОПТТИ 2014-2020 г. и **4.**Изготвяне на доклад с препоръки за подобряване на техническите възможности на транспортна фирма – клиент на възложителя с кандидатстване по проект с приоритетна ос ОПТТИ 2014-2020 г.

Представен е ППП към фактура № 1071 от 23.03.2016 г., с който жалбоподателят е приел от [фирма] излъчвания в периода 01.03.-31.03.2016 г. по договор № ДР-14 от 30.10.2015 г.

Липсата на договор, несъответствието между предмета на протокола и ППП, както и пълната липса на данни за реално изпълнение – за изготвяне на стратегия, списък на краткосрочни и средносрочни цели, оценки и доклади, както и невъзможността да се определи начина на формиране на стойността на услугата, препятства извод за нейната реалност. В потвърждение на това са установяванията на ССЕ, според която е налице само частично разплащане по спорните фактури, както и, че една от тях № 10...1093/10.06.2016 г. е включена в дневника за продажби на доставчика, но с получател [фирма], ЕИК[ЕИК]. Дължим е извод, че страните са оформили правоотношенията си единствено документално и счетоводно, без на същите да съответстват реални стопански операции.

**11. Относно доставчика [фирма] с ЕИК[ЕИК],** е отказан ДК за данъчен период м. 03.2018 г. в размер на 6 000,00 лв. по фактура №27/12.03.2018 г. г. с предмет на доставката: „Услуга“.

Представен е договор за консултантски услуги и техническа помощ от 26.09.2017 г., според който изпълнителят [фирма] е приел да извърши технически консултации при изготвяне на анализи и документи за кандидатстване на транспортни фирми – клиенти на възложителя [фирма] по оперативни европейски програми за повишаване на качеството на труда съгласно Приложение № 1. Посочено е, че задълженията на консултанта възникват от момента на осигуряване от страна на възложителя на изходни данни и документи, необходими за изготвяне на анализите. Договорено е възнаграждение в размер на 30 000 лв.

Според приложение № 1 от 26.09.2017 г. жалбоподателят е възложил на доставчика технически консултации при изготвяне на анализи и документи за кандидатстване на транспортни фирми – клиенти на възложителя по оперативни европейски програми за повишаване на качеството на труда, полаган от [фирма] на стойност от 30 000 лв.

Приложен е приемо-предавателен протокол от 12.03.2018 г. с идентичен на договора и приложението предмет.

При непредставяне на конкретно изготвени анализи, при липса на данни за предоставени от възложителя към изпълнителя изходни данни и документи, необходими за изготвяне на анализите, което от своя страна препятства възможността да се установи начина на формиране на стойността на услугата от 30 000 лв., е дължим извод за липса на реално изпълнена консултантска услуга. В потвърждение на изложеното е приетата по делото ССЕ, която не е установила плащане по спорната фактура.

Въз основа на изложеното, съдът намира за правилни, обосновани и доказани изводите в оспорения РА, че претендираните от жалбоподателя услуги и получените стоки, не са доставени от издателите на спорните фактури. Според вещото лице, основен клиент на жалбоподателя в спорните периоди е [фирма] – чуждестранно дружество, регистрирано в България за целите на ДДС. Приходите на жалбоподателя били формирани основно от строителни услуги, проектиране и изграждане на ПСОВ и др.

В тази връзка жалбоподателят е представил следните доказателства: Съгласно договор за сътрудничество от 22.10.2013 г. [фирма] е възложило на жалбоподателя изпълнението на технически съвети, техническа помощ и консултации в рамките на проект DIR-51011116-24-69 „Подобряване и изграждане на инфраструктурата за питейни и отпадъчни води в [населено място] бряг и ДБФП DIR-51011116-C025 по обособена Позиция №1 „Проектиране, изграждане/реконструкция на ПСОВ“ с възложител [община] бряг. Договорено е възнаграждение от 255 645 евро без ДДС. Приложен е отчет за изпълнената работа за периода от 13.02.2015 г. до 31.12.2015 г., изготвен от управителя на [фирма], в който липсват данни за ползвани подизпълнители.

Съгласно договор за сътрудничество от 13.02.2015 г. [фирма] е възложило на жалбоподателя изготвяне на технически анализи, проектна и техническа документация във връзка с участие на С. в обществени поръчки и частни инвестиции в областта на доставките, проектирането и изпълнението на интериорни и екстериорни строителни и монтажни дейности в областта на инфраструктурното строителство, високото строителство и битово-социалното строителство. Договорено е възнаграждение от 25 000 евро без ДДС.

Съгласно договор за сътрудничество от 23.10.2013 г. [фирма] е възложило на жалбоподателя изготвянето на технически анализи за отчитане на дейността и времевите графици за изпълнение на проекта за С. във връзка с отчетане на последната централа на [фирма] по договор DIR-51011116-24-69 „Подобряване и изграждане на инфраструктурата за питейни и отпадъчни води в [населено място] бряг и ДБФП DIR-51011116-C025 по обособена Позиция №1 „Проектиране, изграждане/реконструкция на ПСОВ“. Договорено е възнаграждение от 12 785 евро без ДДС.

Съгласно договор за сътрудничество от 23.10.2014 г. [фирма] е възложило на жалбоподателя изготвяне на технически анализи и проектна документация във връзка с участие на партньори на С. в обществени поръчки и частни инвестиции в областта на преносими мобелни пречиствателни станции за питейна вода. Договорено е възнаграждение от 10 000 евро без ДДС.

Съгласно договор за сътрудничество от 23.10.2014 г. [фирма] е възложило на жалбоподателя изготвяне на технически анализи и проектна документация във връзка с участие на партньори на С. в обществени поръчки и частни инвестиции в областта на доставките, развитието и проектирането на технологии за пречистване на отпадъчни води. Договорено е възнаграждение от 10 000 евро без ДДС.

По договор от 08.06.2018 г. със [фирма] жалбоподателят е приел да изпълни технически съвети и консултации за подготовка за тръжна документация за участие на [фирма] в открита процедура по обществена поръчка с предмет „Реконструкция, модернизация и изграждане на пречиствателна станция за отпадъчни води П.-И.“. Договорено е възнаграждение в размер на 50 620 евро без ДДС.

Въз основа на изложеното съдът приема, че жалбоподателят е участвал в консултирането, проектирането и изграждането на визираните ПСОВ, но в тази връзка не е получател на реални услуги и стоки от претендираните издатели на част от спорните фактури с предмет СМР на ПСОВ, а само е използвал знанието си за релевантната документация за обектите, за да оформи документално отношенията си със спорните доставчици. Изложеното изключва неговата добросъвестност.

Жалбоподателя не е изложил конкретни възражения досежно начислените лихви за забава за периода м. 07.2017 г. С оглед липсата на аргументи и доказателства, оборващи констатациите на органите по приходите, съдът намира жалбата за неоснователна и в тази част.

По тези доводи и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо изцяло отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалваемия интерес от 229 489.52 лв., или възнаграждение в размер на 4824.90 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

## **Р Е Ш Е Н И Е :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. „Г“, ет. 3, ап. 22, срещу Ревизионен акт №Р-22221719000833-091-001/11.09.2019 г. и Ревизионен акт за поправка на РА /РАПРА/ №П-22221719162072-003-001/20.09.2019 г., издадени от В. А. В. – орган, възложил ревизията и Н. Ц. Р. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с решение № 2011 от 02.12.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 184 778,18 лв. за данъчни периоди: м. 11.2015 г., м. 12.2015 г., от м. 02.2016 г. до м. 07.2016 г., м. 10.2016 г., от м. 03.2017 г. до м. 07.2017 г., м. 09.2017 г., от м. 11.2017 г. до м. 12.2018 г., ведно със съответните лихви за забава в размер на 44 711,34 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. „Г“, ет. 3, ап. 22, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 4824.90 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

**СЪДИЯ:**