

РЕШЕНИЕ

№ 6338

гр. София, 03.11.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 20.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **6981** 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 „Е.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.3, ап.9, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221719002536-091-001 от 04.03.2020 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и М. В. И. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 864 от 26.05.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени допълнителни задължения по Закон за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 69 440.00 лв. главница и 33 237.91 лв. лихви за забава.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради необоснованост, необсъждане на представените доказателства и неправилно приложение на закона. Излага съображения, че непредставянето на доказателства от доставчиците не води до несъмнен извод за липса на реални доставки, за какъвто не следва да се счита и липсата на кадрова и материална обезпеченост. Счита, че е представил всички относими към реалността на доставката на услуги доказателства като договори, анекси към тях и приемо-предавателни протоколи (ППП) и поддържа, че данъчно събитие е възникнало на датата на приемане на услугата за извършена от неговите възложители, вкл. чрез одобряване на протокол за това. Твърди, че по спорните фактури са налице последващи доставки към негови възложители, за които е ангажирал доказателства, както и реално плащане. Поддържа, че в РА липсват изложени мотиви за наличие на

данъчна измама съобразно практиката на Съда на ЕС (дела С-18/13, С-324/11 и съединени дела С-80/11 и С-142/11), както и, че е добросъвестен получател по облагаеми с ДДС доставки на стоки и услуги. 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 юрк. С. по съобщения, изложени от решаващия орган. 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-22221719002536-020-001 от 17.04.2019 г., издадена от М. А. К. - началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите М. В. И. (ръководител на ревизията) и К. П. П. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за 2019 г. за данъчни периоди от 01.12.2013 г. до 30.11.2015 г., в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 15.05.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 15.07.2019 г. Със ЗИД на ЗВР от 01.07.2019 г. и от 09.08.2019 г. срокът на ревизията е удължен общо с три месеца съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 15.10.2019 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.12 на представена от ответника Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на М. А. К. 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 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.57-64 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-22221719002536-092-001 от 22.11.2019 г., връчен на 29.11.2019 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221719002536-091-001/04.03.2020 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. РА

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство, с оспорвания РА е установен ДДС за внасяне в размер на 242 865,48 лв., при деклариран от жалбоподателя ДДС за внасяне в размер на 173 425,48 лв. и са начислени лихви в размер на 33 237,91 лв. Корекцията произтича от непризнатото право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК];

[фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди м. 12.2013 г., от м. 08.2014 г. до м. 10.2014 г., от м. 04.2015 г. до м. 09.2015 г. и м. 11.2015 г.

Установено е, че през ревизираните периоди дружеството извършва дейности по събиране и извеждане на отпадни води. За осъществяване на дейността си през ревизирания период е имало 38 лица, назначени на трудов договор.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Извършени са справки за относими към посочените доставчици обстоятелства по данни от информационния масив на НАП. Установените факти са отразени в протоколи за извършени насрещни проверки, подробно описани от стр. 7 до стр. 24 на РД. За целите на проверките са изготвени ИПДПОЗЛ до изброените по-горе дружества, връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, чрез прилагане към данъчното досие, с изключение на искането до [фирма], което е връчено по електронен път.

В законоустановения срок документи и писмени обяснения са представени единствено от [фирма]. Приложена е декларация, подписана от представляващия дружеството - В. Й., в която е посочено, че с [фирма] е сключен договор за доставка на дълготрайни активи, както и за извършени услуги, за което са изготвени фактури за продажба. Също така е декларирано, че на 18.11.2018 г. офисът на дружеството, обслужващо счетоводно спорния доставчик - [фирма], е бил напълно опожарен, като са изгорели и документите и счетоводните регистри на [фирма]. В подкрепа на изложеното са представени и удостоверения от Пожарна служба С. от 30.11.2018 г. и от 6-то Районно управление на С. от 03.12.2018 г.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил копия от фактурите, издадени от процесните доставчици, доказателства във връзка с извършеното заплащане по доставките, както и фактури за възлагане на услугите, във връзка с които процесните доставчици се явяват подизпълнители на ревизираното лице /с изключение на доставките от [фирма], за които не са ангажирани фактури за последващи доставки/. По отношение на сделките, фактурирани от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], са приложени и договори за възлагане на услугите, придружени с приложения и анекси, както и протоколи за извършени услуги. От жалбоподателя са представени още оборотни ведомости и главни книги за периода; хронологии на сметки 703 /приходи от продажби на услуги/; 601 /разходи за материали/ и 602 /разходи за външни услуги/; Годишни финансови отчети, Баланс и Счетоводна политика; Инвентарна книга; Свидетелство за регистрация на ЕКАФП; Лиценз №12-РД-1454-02 от 02.10.2017 г., издаден от Министерство на околната среда и водите; Сертификати ISO; Договор от 24.09.2017 г., сключен със [фирма] за отвеждане и пречистване на отпадъчни води, доставени с използвани от [фирма] специализирани транспортни средства /цистерни и други/ и заустени в определените в договора места.

Ревизорите са отrekli наличието на реални доставки на стоки и услуги, както следва: относно доставчика [фирма] поради липса на приемо-предаване на извършените услуги между страните, в които да са вписани точни данни за лицата, които са извършили предаването и приемането и непосочване на място на извършване на услугите; относно [фирма] и [фирма] поради липса на необходимата кадрова,

материална и техническа обезпеченост на доставчиците да извършат декларираните услуги и поради намерени несъответствия между документите; относно [фирма] поради неуточнен предмет на фактурите, което пречатства установяването на връзка с последващо предоставяне на резултата от извършеното към посочените възложители и липса на документи за приемо-предаване, в които да са вписани точни данни за лицата, които са извършили предаването и място на извършване на услугите; относно [фирма] и [фирма] поради констатация, че ревизираното дружество е предоставило услугите преди да ги е получило от доставчиците, както и, че те не притежават необходимата обезпеченост, за да извършат декларираните услуги.

Ревизионният акт е връчен на 04.03.2020 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №53-06-3047 от 18.03.2020 г. С допълнение към жалбата от 20.05.2020 г. представил допълнителни писмени доказателства.

Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 24.05.2020 г. – неработен ден, поради коетож изтича на 26.05.2020 г. В този срок е постановено Решение № 864 от 26.05.2020 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден. За доказване на компетентността на лицето, подписало решението от името на директора на ДОДОП С. са представени Заповед № 930 от 20.11.2017 г. на изпълнителни директор на НАП за заместване и Заповед № 3689 от 20.05.2020 г. за ползван платен годишен отпуск.

Решаващият орган е потвърдил изводите на ревизорите, че наличието на фактури не е достатъчно да удостовери реалността на документираните с тях доставки на стоки и услуги, както и, че реалността на извършената доставка не се доказва и с осчетоводяването и тяхното плащане. Изложил е мотиви, че проследяването на отделните елементи на доставката на услуга включва установяването най-общо на естеството на услугата, осигуряването на необходимия персонал и активи за нейното изпълнение и предаване на резултата от свършената работа. Приел е, че новопредставените с жалбата по административен ред доказателства не променят изводите във връзка с възможностите на доставчиците да осъществят фактурираните услуги.

Изтъкнати са редица несъответствия в документите, напр. фискалните бонове, приложени от [фирма] към фактурите, издадени от [фирма], са от несъществуващ в системата на НАП ЕКАФП, относно [фирма] - фискалните бонове са издадени от ЕКАФП, регистриран за обект търговия на дребно с части и принадлежности за автомобили и мотоциклети, а относно другите доставчици били приложени частични банкови извлечения или вносни бележки. Горестоящата инстанция е констатирала, че за [фирма] е представена вносна бележка от 2017 г., а фактурата е от 2015 г. Отделно от горното, следвало да се има предвид и обстоятелството, че елемент от фактическия състав на плащането е получаването на паричната престация в патримониума на изпълнителя по договора, а при установена обективна невъзможност за осъществяване на проверка на дружествата доставчици и преглед на счетоводната им отчетност, изводът че същите са получили плащания се явявал необоснован. Липсата на плащане именно към издателя на фактурата от своя страна указвало на знание от

страна на получателя, че участва в документиране на доставки, при които се цели злоупотреба с право – в случая – намаляване на задълженията за внасяне на ревизираното лице.

Съобразил е, че се касае за извършването на услуги с комплексен характер /почистването на канализация, шахти, тръби, изгребни ями, миене на улици, халета, работа с водоноска, работа със специализиран камион, изграждане на постройка от „сандвич-панели“, изграждане на навес и други/, за осъществяването на които следва да се използват специфична механизация, материали, детайли, конструкции, както и квалифициран персонал, докато спорните доставчици не разполагали с такава. Единствено за част от доставките, фактурирани от [фирма] и [фирма] били налице данни за ползвана техника, за която обаче след проверка от органите по приходите е установено, че е собственост на жалбоподателя. Потвърдена е констатацията на ревизорите, че [фирма] разполага с необходимата материално-техническа и кадрова обезпеченост самостоятелно да извърши спорните доставки.

Отделно от изложеното, ревизираното лице не представило поръчки, заявки, електронна и друга кореспонденция, във връзка със спорните доставки, както и информация за това кои лица са договорили, респективно извършили услугите, въпреки връчените му искания за представяне на документи и писмени обяснения, в които изрично е изискано предоставяне на всички доказателства относно реалността на процесните доставки. Посочено е, че съществен елемент от доказването в ревизионното производство е проверката на счетоводната отчетност на страните по доставките, тъй като законовото изискване е за водене на подробна счетоводна отчетност, която да е достатъчна за установяване на задълженията по ЗДДС. Изпълнението на това задължение се отнасяло до всички регистрирани по ЗДДС лица, установено с разпоредбата на чл. 123 от ЗДДС, хармонизирана с разпоредбата на чл. 242 от Директива 2006/112 и сочено от СЕС като гаранция за предотвратяване на злоупотребата с право. Неоткриването на доставчици на декларираните адреси за кореспонденция е прието като пречка за проверка в цялост на тяхното счетоводство с оглед установяване редовността на счетоводните записвания и съответствието на направените осчетоводявания по отделните счетоводни сметки с данните по вторичните счетоводни регистри. С това се оборвали доводите на ревизираното лице, че единствено от представените от него фактури, приемо-предавателни протоколи и справки-декларации по ЗДДС, които не представляват първични счетоводни документи по смисъла на Закона за счетоводството /С../, се установява по безспорен начин реалността на доставките, по които е упражнил право на приспадане на данъчен кредит. Като косвено доказателство в подкрепа на извода за липсата на реалност на спорните доставки е прието обстоятелството, че дружествата - доставчици са със служебно прекратени регистрации по ЗДДС и имат големи задължения към републиканския бюджет.

Решение № 864 от 26.05.2020 г. на ДОДОП С. е връчено на 02.06.2020 г. Жалбата вх.№ 53-04-481 от 15.06.2020 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена 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. Сроковете за издаване на актовете в ревизионното производство са инструктивни и не могат на собствено основание да обусловят незаконосъобразност на РА. По силата на чл.160, ал.1 ДОПК съдът е инстанция по същество на спора, поради което следва да даде отговор относно материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи по приложението на ЗДДС.

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 (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d`Or) 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.

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.“). Това предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него.

Няма спор по делото, че основната дейност на ревизираното дружество е свързана със събиране и отвеждане на отпадни води, за което притежава собствени и наети пътни превозни средства (ППС) по справка, представена в хода на ревизията (л.53 от Приложение №1) и Регистрационен документ № 12-РД-1454-01 от 21.09.2016 г. на РИОСВ-С. към МОСВ. Според последния документ, дейността и транспортирането на отпадъка се осъществява с 8 броя товарни автомобили, а според цитираната справка ППС се използват за: каналопочистване (специални автомобили Пежо Експерт, Ф. ЛТ35 и М. С.), за превоз на материали (товарни автомобили) и служебен преповз (леки автомобили). Посочено е в справката, че специалните и товарни автомобили се оперират от шофьори.

Според приета по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните, през ревизирания

период [фирма] разполага с ДМА: М. компресор, багери, окомплектовка за цистерна, окомплектовка за С., хидр. Помпа, Багер Б., 4 броя водоноски, товарни автомобили, водоструйка и др. През ревизирания период е имало назначени 19 лица по трудов договор, в т.ч.: 12 лица на длъжност „водач на специален автомобил“, 3 лица на длъжност „шофьор на специален автомобил“, 1 „ръководител транспорт“, 2 лица на длъжност „общ работник“ и 1 лице на длъжност „търговски пълномощник“. Според обяснения на жалбоподателя в хода на ревизията, към 01.07.2019 г. наетият персонал е 40 лица. Изложеното потвърждава изводите на приходните органи, че ревизираното дружество притежава технически и кадрови потенциал да изпълни само спорните услуги.

Доводите по отношение на отделните доставчици са следните:

1. За данъчни периоди м. 10.2014 г., от м. 04.2015 г. до м. 07.2015 г. и м. 11.2015 г., е отказан данъчен кредит в размер на 31 100,00 лв. по 6 броя фактури, издадени от **[фирма]**.

Ревизираното дружество е представило Договор №2409-01 от 24.09.2014 г., съгласно който възложителят „Е.“ Е. възлага на [фирма] срещу възнаграждение да предоставя *машини и хора, да извършва услуги и СМР* на обекти на възложителя. Според договора извършената работа се изчислява съгласно отчетите за извършена работа, дневни или месечни протоколи, приемо-предавателни протоколи, акт 19, подписани от началника/ръководителя на обекта. С анекс от 25.09.2015 г. срокът на договора е удължен с една година – до 25.09.2016 г. Съдът приема, че предметът на договора се нуждае от допълнителна двустранна конкретизация относно конкретните строителни обекти, на които се изпълняват услугите и индивидуализиране на работниците и машините, с които те се осъществяват. *По делото липсват документи* за подобна допълнителна конкретизация на строителните обекти, на необходимите за тях работници, на обема и на вида на възложените СМР. *Липсват посочените в договора отчети за изпълнена работа и актове обр.19*, подписани от началника/ръководителя на обекта.

Напълно неясно остава формирането на договорната цена, тъй като липсват оферти или други данни за преддоговорна комуникация. В отлика с отношенията си с този доставчик, по отношение на негови клиенти жалбоподателят е предоставил оферти – напр. фактура № 1..1455/02.07.2015 г., издадена от него към [фирма] (л.267 от Приложение № 2 по делото). Изложеното също е указание за отклонение в практиката на търговица и дължимата от него грижа към делата си като добър търговец, което е косвено указание за документално оформление на отношенията, на които не съответстват реални стопански операции.

Наличието на възможност за допълнително конкретизиране на вида на услугите и техните стойности не е договорено в основния Договор №2409-01 от 24.09.2014 г., напр. чрез Приложения или Спецификации към него. В хода на ревизията е представено Приложение 1, според което длъжностно лице на възложителя отговаря за цялостното осигуряване на ЗБУТ на строителната площадка. Изпълнителят се е задължил да спазва Наредба № РД-07-2 от 16.12.2009 г., Наредба № РД-07/8 от 20.12.2008 г., да не допуска на обекта необучени, неквалифицирани и без необходимите документи за правоспособност ръководители и работници, да спазва ЗБУТ и Наредба № 7 от 23.09.1999 г. за минималните изисквания за здравословни и безопасни условия на труд, да работи само с лица, сключили трудови договори и др.под.

Възложителят се е задължил да извършва начален, периодичен и временен инструктаж и да следи за спазване от подизпълнителя на Наредба № 2/2004 г. за минималните изисквания на ЗБУТ при извършване на СМР.

Съгласно чл.11, ал.5 от Наредба № РД-07-2 от 16 декември 2009 г. за условията и реда за провеждането на периодично обучение и инструктаж на работниците и служителите по правилата за осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд (Наредба № РД-07-2 от 16 декември 2009 г.) инструктажите, проведени по реда на наредбата, се документират в *Книги* за инструктажи съгласно приложение № 1. Такива не са представени по делото. По делото не е представена и относима документация относно доставчика [фирма] по чл.10 от Наредба № 7 от 23 септември 1999 г. за минималните изисквания за здравословни и безопасни условия на труд на работните места и при използване на работното оборудване, въпреки поетото от него задължение в тази насока с Приложение №1.

Съгласно Приложение 2, изпълнителят предоставя на възложителя *обща работници* за извършване на услуги по почистване на канализация, шахти, тръби, изгребни ями, миене на улици, халета и пр., като е договорена цена за осемчасов работен ден на един работник в размер на 80,00 лв. без ДДС.

Според Приложение 3, изпълнителят се е съгласил да извърши почистване на канализационни колектори в [населено място] на метър в зависимост от диаметъра им, съответно на цена 3,00 лв., 5,00 лв. и 7,00 лв. Тук е мястото да се отбележи, че посочените Приложения от 1 до 3 не съдържат дата на сключването/подписването им, което не съответства на задължението на търговците по чл.302 ТЗ да полагат дължимата грижа към делата си, а за целите на доказването не удостоверяват наличието им преди първото им представяне пред приходните органи по смисъла на чл.181, ал.1 ГПК, вр. пар.2 от ДР на ДОПК.

Според анекс от 01.10.2014 г. услугите и СМР-та, които изпълнителят ще извърши и достави съгласно Приложение № 1 и Приложение № 2, ще се считат за одобрени от възложителя, когато е налице: приемане/подписване на издадена фактура от изпълнителя или приемане на извършената работа от ТРЕТИ ЛИЦА, с които възложителят има договори за доставки на услуги и извършване на СМР ири с подписването на дата, подпис и отбелязване „одобрил“ от възложителя на ППП между страните. За приемане от ТРЕТИТЕ ЛИЦА се счита съставяне на протокол с тях, издаване на фактура или плащането по тях. Страните са се съгласили ППП да се съставят общо или за всеки обект, *по решение на изпълнителя*. Съдът не кредитира анекса от 01.10.2014 г. като допълнително съставен за целите на ревизията. Това е така, тъй като липсва логично обяснение за представянето му едва с жалбата по административен ред, а също и поради факта, че с него се цели да се оборят констатациите на ревизорите за несъответствия в приемо-предаването между възложители, изпълнител и подизпълнители.

От друга страна съдът приема, че с договореното „общо приемане“ на изпълнението, без посочване на конкретен строителен обект, не могат да се санират пропуските на страните по индивидуализиране на предмета на услугата, тъй като конкретизирането на строителния обект е от определящо значение за доказване изпълнението на реална строителна услуга.

А.Спорната фактура №100000002/09.10.2014 г. е с предмет „съгласно договор“, което не отговаря на изискването по чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Към фактурата са представени протоколи за предоставени от [фирма] трима работници за съответен брой дни през

периода месец септември - месец декември 2014 г.

Съдът приема, че съдържанието на протоколите *не удостоверява* реално изпълнени услуги, тъй като не е конкретизиран техният вид, не е посочен строителният обект, на който са изпълнени, за тях не са представени договорените отчети за извършена работа, приемо-предавателни протоколи или акт 19, подписани от началника/ръководителя на обекта. Липсата на информация относно конкретен строителен обект, на който „са изпълнени“ услугите пречат за проверка относно договореното с Приложение № 1 спазване на ЗБУТ и подзаконовите нормативни актове. Протоколите не носят информация относно вида на „транспортните разходи“ и на СМР и как е формирана тяхната стойност, което също навежда на извод за липса на реално предоставени строителни или транспортни услуги.

Изложеното се потвърждава от приета по делото основна съдебно-техническа експертиза (СТЕ), според която не може да се направи съпоставка с фактурираните СМР поради липса на конкретни данни за вида и обема им, а жалбоподателят не е фактурирал транспортни разходи към своите възложители.

Жалбоподателят поддържа, че по тази фактура е извършил последваща реализация към негови клиенти, за което е представил при ревизията фактури от възложителите на услугите, както следва: от [фирма] по фактура №10000000875 от 03.11.2014 г. за услуга с водоноска и услуга с вом на стойност 6 100,00 лв. и ДДС 1 220,00 лв., от [фирма] фактура №10000000802/01.10.2014 г. с предмет – ползване на водоноска и ползване на бобкат на стойност 16 314,50 лв. и ДДС 3 262,90 лв., от [фирма] фактура №10000000928 от 02.12.2014 г. с предмет – ползване на бобкат, ползване на водоноска и специализиран автомобил - водоноска СА5730РН, на стойност 20 779,50 лв. и ДДС 4 155,90 лв. и от [фирма] фактура №10000000822 от 10.10.2014 г. с предмет – СМР по договор от 23.09.2014 г. на стойност 7 332,58 лв. и ДДС 1 466,52 лв.

Очевидна е липсата на идентичност между предмета на спорната фактура и тези, издадени към клиентите на [фирма]. По спорната фактура са предоставени общи работници, а към възложителите са фактурирани: СМР по договор от 23.09.2014 г. (не е представен), работа с Б., ползване на водоноска и специализиран автомобил, услуга с водоноска, услуга с вом-а. Липсва яснота как е формирана стойността на услугата по спорната фактура. Поради липса на идентичност не се доказва и тезата на жалбоподателя за наличие на последваща реализация. Тук е мястото да се посочи, че последващата реализация към възложители на ревизираното дружество е само един от множество обективни факти, съвкупната преценка на които следва да наведе на извод за извършена реална икономическа дейност между стопанските партньори. Няма спор по делото, че жалбоподателят има основни клиенти през периода, като: Столична община – район „П.“, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и др., към които е осъществявал реална икономическа дейност. Спорът е, дали е получил стоките и услугите от спорните доставчици с оглед твърденията на приходната администрация, че притежава технически и кадрови потенциал да ги изпълни самостоятелно.

Независимо от поддържаната от жалбоподателя теза за наличие на реална последваща реализация, договори с възложители на [фирма] не са представени, което изцяло пречат за възможността да се направи съпоставка между възложеното на жалбоподателя и превъзложеното от него на подизпълнители, т.е. извод за връзка с твърдяната последваща реализация. Непредставянето на договори с възложители на ревизираното дружество не позволява да се направи съпоставка с техния предмет и

евентуално възлагане на услугите преди „превъзлагането“ им към подизпълнители, не дава възможност да се съпостави начина на формиране на договорната стойност на услугите, а също и изрично договорената възможност на обекти на възложителите да бъдат допускани подизпълнители.

Според приета по делото основна СТЕ по спорната фактура №100000002/09.10.2014 г. не е налице съвпадение между фактурираните от и към жалбоподателя човекодни (л.149).

Съвкупната преценка на установените обстоятелства, а именно: липса на договор с конкретен предмет и начин на формиране на договорната стойност, липса на документация, съответстваща на „договореното“ като отчети за изпълнена работа, данни за възлагане на конкретна дейност на конкретен строителен обект, данни за спазване на ЗБУТ и за последваща реализация на услугите, навежда съда на извод за документално оформление на отношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции. Изложеното потвърждава изводите на приходните органи за липса на реални доставки на услуги по спорната фактура №100000002/09.10.2014 г.

Според съда, тезата за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции, се потвърждава от смяната на защитната версия на лицето в жалбата по административен ред. В нея се твърди, че в хода на ревизията не са представени коректните протоколи и са представени нови такива от 09.10. и от 02.12.2014 г., докато представените пред ревизорите са от 01.10.2014 г., 03.11.2014 г. и 09.12.2014 г. и съдържат различни данни за „изпълнени“ от работниците човекодни.

Независимо кога са представени, всички протоколи не съдържат данни за строителни обекти, на които са реализирани услугите и изготвянето им е указание за документално оформление на отношенията, при които жалбоподателят напасва информация за положен труд към известните му данни за реално изпълнени СМР-услуги към негови реални възложители-клиенти. Ревизираното дружество поддържа, че нямало пречка да се фактурира дейност от няколко обекта, но непосочването им в документите по делото и липсата на съпоставка между тях, установена посредством СТЕ, потвърждава тезата на приходните органи за липса на реални доставки на услуги по спорната фактура.

Б. Идентични са съображенията на съда относно спорната фактура №300000042/29.05.2015 г., която е с предмет „по договор“ и придружаващите я приемо-предавателен протокол, които не следва да се преповтарят. Към тази фактура при ревизията жалбоподателят е представил фактури за последваща реализация, както следва: към ОП „ПАРКОВЕ И ГРАДСКИ ГРАДИНИ“ фактура №10000001162/26.03.2015 г. за почистване и видеодиагностика на съществуваща канализационна система на стойност 9 688,00 лв. и ДДС 11 625,60 лв., към ДЪРЖАВНА АГЕНЦИЯ ЗА БЕЖАНЦИТЕ КЪМ МС фактура №10000001156 от 24.03.2015 г. за профилактика (почистване) на хоризонтална канализация В. 24.03.2015 г., засмукване (изпомпване) и почистване В. 24.03.2015 г. на стойност 2 505,00 лв. и ДДС 501,00 лв. и по фактура №10000001110 от 06.03.2015 г. за отпушване канализация Военна Рампа 06.03.2015 г. и профилактика (почистване) на хоризонтална канализация Военна Рампа 06.03.2015 г. на стойност 1 350,00 лв. и ДДС 270,00 лв., към [фирма] две фактури №10000001132 от 16.03.2015 г. и №10000001131 от 16.03.2015 г., с предмет ползване на вома и двете на стойност 1 000,00 лв. и ДДС 200,00 лв., към [фирма] фактура №10000001105 от 04.03.2015 г. с предмет

комбинирано почистване чрез вакуумно изпомпване и разбиване с вода под налягане на линейни оттоци, вкл. почистване на хоризонтални отходни тръби с вода под налягане на 27 и 28.02.2015 г. и използване на водоноска 27 и 28.02.2015 г. на стойност 1 660,00 лв. и ДДС 332,00 лв. и към [фирма] фактура №10000001097/04.032015 г. за услуга с вода обект Б. и транспортни разходи на стойност 2 848,00 лв. и ДДС 569,60 лв.

Очевадна е липсата на идентичност между изпълнението на услугата, удостоверено с ППП от 27.04.2015г. и последващо фактурираните към възложители на [фирма] услуги. Невъзможността да се направи съпоставка между възложеното от клиенти на дружеството и превъзложеното към негови подизпълнители се установява и от приетата основна СТЕ, според която работници на [фирма] са отработили общо 125 дни, докато към възложителите са актувани машиносмени (М.), брой и линейни метри (л.153).

Аналогично в хода на оспорването по административен ред жалбоподателят сменя защитната си теза, като твърди, че не е представил коректните приемо-предавателни протоколи и прилага нов такъв от 27.04.2015 г., докато представените при ревизията са от 04.05.2015 г. и от 28.05.2015 г. Относими са изводите за липса на реални доставки на услуги, изложени относно фактура №100000002/09.10.2014 г., издадена от [фирма], които не следва да се преповтарят.

В. Относно спорната фактура №300000057/23.06.2015 г. с предмет – „по договор“ в хода на ревизията е представен ППП от 03.08.2015 г., според който [фирма] е предоставил четирима свои работници за 64 дни за периода 29.05.2015 – 31.07.2015 г. и транспортни разходи на стойност 4520 лв. без ДДС. В ППП не са отбелязани строителните обекти, на които е изпълнена услугата, което напълно препятства нейната индивидуализация по обем и стойност, респ. извод за реалното ѝ изпълнение по съображения за предходните фактури, които не следва да се преповтарят.

Съгласно представен в хода на ревизията стокосен поток и фактури за последваща реализация /издадени от ревизираното дружество към „О. А. АД – Х. АД“ Д., с ЕИК[ЕИК] и [фирма]/, ревизираното лице е предоставило към неговите възложители „услуга с комбиниран багер“, „услуга с багер 3,5 т.“, „ползване на водоноска“, „работа с водоноска“. Поради различния предмет на спорната фактура и тези към клиентите на [фирма], както и поради непредставените договори с тях, съдът приема за недоказано наличието на последващи доставки по горепосочените фактури, издадени от [фирма].

Невъзможността да се направи съпоставка по спорната фактура и тези за последваща реализация се потвърждава и от основната СТЕ, според която по нея доставчикът [фирма] е фактурирал 256 дни, докато към възложителите услугите с водоноска са 96.62 М., а по делото няма данни за какви дейности е използвана работата с водоноска и какъв екип е необходим за изпълнението ѝ (л.154). Според допълнителна СТЕ жалбоподателят е актувал към неговите възложители „О. А. АД – Х. АД“ Д., с ЕИК[ЕИК] и [фирма] услуги с багери 26 М. и работа с водоноски 256 М., включени в цената на извършените от него СМР и услуги. В допълнителната експертиза вещото лице е потвърдило изводите си за липса на съпоставка между доставката по спорната фактура №300000057/23.06.2015 г. и фактурираните към клиенти на жалбоподателя (л.249).

Един от начините за отчитане на услугите, свързани с извършването на СМР и ползването на машини и техника, е измерването им в машиносмени (М.). По свободно

достъпни в Интернет данни разходите, които взимат участие в определянето на цената на машиносмяна, може условно да се разделят на три вида – фиксирани, оперативни и разходи за труд. Фиксираните разходи са тези, които могат да се определят на база време, а не на извършена работа. Те не спират когато работата спре и трябва да се разпределят на работните часове по време на годината. Стандартно, към фиксираните разходи се причисляват цената на придобиване, амортизацията на оборудването, лихвите по инвестицията, данъци, склад, застраховка и др. Оперативните разходи зависят директно от режима на експлоатация на машината. Тези разходи включват разходите за гориво, смазочни материали, гуми, поддръжка и ремонт. За всяка машина трябва да се вземе предвид разходна норма за горивото, цената на смазочните материали, разходите за смяна на гумите, цената на по-скъпите консумативи (напр. акумулатори), периода и стойността на ремонтите и др. Разходите за труд са свързани с възнагражденията на служителите, работещи с машините – заплата, осигурителни вноски, данъци и т.н.

Логично е, жалбоподателят, който използва собствени машини, техника и работници, да фактурира към неговите възложители стойност на услугите, определена в единица мярка М.. Същевременно, той твърди, че получава от доставчика си единствено услуга, свързана с престиране на труд, измерена в човекочасове или човекодни, т.е. горепосочените разходи за труд като част от разходите, свързани с формиране на стойността на М.. Идентично е неговото обяснение в жалбата по административен ред: самата М. предполага участието на съответните лица за предоставените услуги с багер и водоноска (л.101). Изложеното обяснява логично изчисленията на вещото лице на л.250, според които при фактурирани от подизпълнителя 25000 лв. без ДДС за 256 отработени дни и актувани към възложителя 28 480 лв. без ДДС за 96.62 М., то разликата от 3480 лв. (за фиксирани и оперативни разходи – цена на гориво, амортизация, вода и печалба за жалбоподателя) определя стойност от 36.01 лв. за М., която е нереално ниска. С визираното изчисление и поясненията си в о.с.з. на 20.10.2021 г. вещото лице А. онаглежда извода си за липса на съпоставка между фактурираните услуги, който извод съдът напълно възприема при съвкупната му преценка с писмените доказателства по делото. Дори да се приеме, че за този ревизиран период жалбоподателят е имал необходимост да ползва услуги по наемане на допълнителен трудов ресурс от „общи работници“, то престираната от тях услуга не е в обема и стойностите, фактурирани от доставчика му [фирма], което се потвърждава от изчисленията на в.л. А..

По отношение на тази фактура в хода на оспорването по административен ред жалбоподателят също е променил защитната си теза. Становището му е, че фактурата касае използван от него нает персонал, за което му е заплатено от „О. А. АД – Х. АД“ Д. и от [фирма], а самата машиносмяна предполага участието на съответните лица за предоставените услуги с багер и водоноска. Същевременно, *по погрешка в хода на ревизията* бил представен неотносим към фактурата ППП от 03.08.2015 г., а относимият такъв от 22.06.2015 г. се прилагал към жалбата. Според жалбоподателя, наемът на работниците по тази фактура е извършен през м.април, май и юни 2015 г. (л.101), докато показанията на свидетеля Т. К. С. са, че е работил като „шофьор“ за [фирма] през есента на 2015 г. – септември, октомври и ноември, когато работили на НДК и Северната тангента. Според св.С. през м.април работил в [населено място], на пълно работно време, а на място контактувал със С. - технически ръководител на [фирма]. Пред съда е представен трудов договор № 69/31.03.2016 г. на А. К. Т., с

който е назначен на длъжност „ръководител проекти“ в [фирма] (л.196). От една страна са налице разминавания между писмените и гласни доказателства по делото. От друга страна, логично с оглед субективното възприемане на събития в отделен период, свидетелите не могат в пълнота да установят пълните детайли, необходими за доказване на реално изпълнение на строителна услуга, в съответен обем и стойност. По изложените съображения съдът приема, че по спорната фактура №300000057/23.06.2015 г. не е налице реална доставка на строителни услуги в посочения в нея обем, вид и стойности. Относими са изводите за липса на реални доставки на услуги, изложени относно фактура №100000002/09.10.2014 г., издадена от [фирма], които не следва да се преповтарят.

Г. Спорната фактура №100000108/13.07.2015 г. с предмет „по договор“, с ДО от 25 000 лв. и ДДС от 5000 лв., е придружена със следните ППП: от 08.07.2015 г. миене с водоноска на обект Път IV-62084 С. баня- П.; от 13.07.2015 г. почистване на канализационни тръби на воден цикъл [населено място]; от 09.08 и 11.08.2015 г. миене с водоноска на обект южна дъга на околоръстен път С. и от 01.07.2015 г. комбинирано почистване на 142 метра канализационни тръби на обект Баластриера [населено място] – кариера Х.. Съгласно представени при ревизията стоков поток и фактури за последваща реализация, услугите, които са фактурирани от ревизираното лице към неговите възложители [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са с предмет: услуга с водоноска на обект „Път IV-62084 С. баня- П.“, услуга с вода [населено място] и услуга с комбиниран багер, измиване с водоноска и почистване на канали по оферта баластриера [населено място].

В допълнение към жалба по административен ред ревизираното дружество сочи, че в ревизията са представени протоколи „по погрешка“ и твърди, че е фактурирал услуги по миене с водоноска към [фирма]. Твърди, че единственият относим към фактурата ППП е от 13.07.2015 г., с който е приета услуга „измиване с водоноска“ на обект „Ю. дъга Софийски околоръстен път“ - 472 часа с единична стойност от 52.97 лв., на обща стойност от 52 001.84 лв. без ДДС.

Според приета по делото основна СТЕ (л.155) общо отработените дни от работници на [фирма] са 59 дни (472 часа), а към възложителите е фактурирано „измиване с водоноска“ за 59 М., като според вещото лице актуваните работни часове от процесния доставчик са отчетени с последващи доставки към възложители.

Поради частичното съвпадение между предмета на спорната фактура и тези за последваща реализация е дължимо изследване на кадровата и техническа възможност на доставчика да изпълни възложените услуги по миене с водоноска и почистване на канализационни тръби.

По предоставена от КАТ в хода на ревизията информация е установено, че С.“ Е. не разполага с моторни превозни средства, вкл. и специализирани автомобили, тип водоноска. От доставчика не са представени договори за наем на товарни автомобили, договори за покупко-продажба на товарни автомобили, в отчетните му регистри по ЗДДС не фигурират включени фактури с предмет наем на специализирана техника. В предоставения от ревизираното лице договор №2409-01/2014 г. не е упоменато извършване на услуги по опериране с бобкат, водоноска или друга техника. От страна на доставчика не са предоставени документи, удостоверяващи квалификацията на лицата за предоставяне на такъв вид услуги. Към момента на издаване на фактура с №[ЕГН]/09.10.2014 г., [фирма] не е имало назначени лица по трудови правоотношения, а за периодите от 21.10.2014 г. до 01.09.2015 г. дружеството е

подавало уведомления по чл. 62 от КТ за три лица по трудови правоотношения на длъжност „Общ работник, строителство на сгради“. Не са подавани декларации по чл. 55 от ЗДДФЛ за изплатени доходи и удържан данък на лица, работещи по граждански договори. За проверявания период дружеството няма декларираны търговски обекти. Дружеството има непогасени задължения към НАП в особено големи размери. За периода на издаване на фактурите дружеството е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, но в Справка 2 „Амортизируеми активи“ не са отчетени начислени амортизации на ДМА. Разпитаният по делото свидетел Т. К. С. установява, че през 2015 г. е работил като „шофьор“ на водоноска от 12 тона, първо за [фирма], после за [фирма]. Бил ангажиран по цял ден и на пълно работно време. Контактувал със собственика на доставчика, но на самия строителен обект го запознали и контактувал със С. – технически ръководител на [фирма]. За [фирма] работил през м.януари и м.февруари 2015 г. в [населено място]. В края на м.март 2015 г. му се обадил П. от [фирма], за да го пита иска ли да върши същата работа. През м.април 2015 г. бил на К., от м.юли бил на Южната дъга, а м.09-м.11.2015 г. бил на НДК и Северната дъга. В двете фирми работел с различни машини, без да се интересува чия собственост са, а вечер ги оставял в заграден двор на [фирма], чиято собственост смятал, че са камионите. С посочените фирми нямал трудов договор, а му се заплащало „на ръка“. Независимо от наличието на частично съвпадение относно периода и обектите на извършване на строителните услуги, съдът приема, че по свидетелски показания не може да се приеме за доказано по безспорен начин извършването на строителни услуги в претендирания от жалбоподателя обем и стойности, при липса на данни доставчикът да разполага с необходимите специализирани ППС и съответен брой работници за тях. Още повече, че наличието на отделни разминавания също разколебава доказателствената стойност на свидетелските показания. Напр. жалбоподателят претендира, че е наемал общи работници, докато С. твърди, че е работил като „шофьор“. Свидетелят сочи, че през 2015 г. е работил със С., но последният има трудов договор с [фирма] от 2016 г. Дори да се приеме, че за този ревизиран период жалбоподателят е имал необходимост да ползва услуги по наемане на допълнителен трудов ресурс от „обща работници“, то престираната от тях услуга не е в обема и стойностите, фактурирани от доставчика му [фирма].

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 издателя на фактурите, а лично от ревизираното дружество, което разполага с технически и кадрови потенциал за това.

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 престирането на резултата в полза на получателя по доставката, както и да са налице съставени за това документи. Фактическото осъществяване на

услугата изисква полагане на труд от физически лица и използване на съответните технически средства. Без наличие на кадрови потенциал един субект не би могъл да извърши дадена услуга, поради което съдът приема за относимо изследването на техническия и кадрови потенциал на доставчика.

Констатациите на приходните органи за липса на специализирани машини за почистване, на търговски обекти и за натрупани големи задължения към държавния бюджет, са указание, че доставчикът не осъществява реална стопанска дейност, в рамките на която се разменят действителни престации и осъществяват реални стопански операции, като материалноправна предпоставка за признаване на правото на приспадане на ДК. Сигурни признаци в тази насока са липсата на офиси, складови помещения и други ДМА, както и сторени разходи във връзка с тях, каквито обстоятелства са установени в хода на ревизията. Указание в тази насока е и служебната дерегистрация на доставчика по ЗДДС.

Обосновани в тази връзка са доводите на приходните органи, че от страна на ревизираното лице не са представени никакви обяснения и доказателства за избора на прекия доставчик по обективни икономически критерии и показатели, които са водещи в дейността на всяко действащо търговско предприятие. Още повече, че за него са налице достъпни данни в публични регистри, които обективно индикират, че той не е надежден изпълнител поради явната фактическа липса на активи и ресурси, с които могат реално да извършат фактурираните доставки. Дължим е извод, че жалбоподателят не е действал добросъвестно при избора на доставчик, нито с грижата на добър търговец е предприел мерки в рамките на своите възможности да проучи неговия търговски опит, надеждност и легитимност. 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 твърди в жалбата.

По изложените съображения съдът не приема, че спорната услуга по миене с водоноска е изпълнена от издателя на фактурите, който не разполага с технически и кадрови потенциал за изпълнението на тази услуга. Участието на ревизираното дружество в съставянето на документи, които да му осигурят данъчно предимство, без на същите да съответстват реални стопански операции, също е указание за неговата недобросъвестност. Съвкупната преценка на изложените факти и обстоятелства подкрепя извода на приходните органи за липса на реална доставка на услуга по фактура №100000108/13.07.2015 г.

Д. Спорната фактура №100000075/30.04.2015 г. с предмет „по договор“ е придружена с ППП от 02.02.2015 г. за обект „воден цикъл [населено място]“, с който страните са приели „почистване на 1394.25 метра канализационни тръби от ф600 до ф800 с единична цена от 3 лв. и почистване на 1380.68 метра канализационни тръби от ф800 до ф1300 с единична цена от 5 лв. Представен е и ППП от 31.03.2015 г. за обект „воден цикъл [населено място]“, с който страните са приели „почистване на 1084 метра канализационни тръби от ф600 до ф800 с единична цена от 3 лв., почистване на 690.40 метра канализационни тръби от ф800 до ф1300 с единична цена от 5 лв. и почистване на 1030.00 метра канализационни тръби от ф1400 до ф1800 с единична цена от 7 лв.

В жалбата по административен ред жалбоподателят е променил становището си относно последваща реализация по фактура № 100..75/30.04.2015 г. като поддържа, че

представените преди това протоколи не касаят тази фактура, а реализацията е единствено към [фирма]. Съответно, към жалбата по административен ред приложил протокол от 01.04.2015 г. с твърдение, че е одобрен от него на 30.04.2015 г., а не според посоченото в първоначалната жалба на 29.05.2015 г. Относно последващата реализация на услугите ревизираното дружество е издало фактура № 1173/01.04.2015 г. към [фирма] с предмет „почистване на канализационни тръби за обект [населено място]“ с количество, напълно съпадащо с фактурираното от доставчика [фирма]. Според съда, тезата за документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции, се потвърждава от смяната на защитната версия на лицето в жалбата по административен ред и прилагането на документи от различни дати с цел напасване на информация с известните му данни за реално изпълнение на СМР-услуги към негови реални възложители-клиенти. Това е особено очевидно именно при спорната фактура №100000075/30.04.2015 г., за която в хода на административното оспорване ревизираното дружество е представило приемо-предавателен протокол, който е напълно идентичен с този към неговия възложител [фирма]. Ето защо и независимо от констатациите на основната СТЕ за пълна съпоставка между възложеното на жалбоподателя и превъзложеното от него към [фирма] (л.150), съдът приема, че се касае единствено за документално оформление на отношенията, поради което не следва да се признава претендираното данъчно предимство чрез ползване на данъчен кредит.

Е. Спорната фактура №120000060/30.11.2015 г. с предмет „по договор“ е придружена със следните документи, представени в хода на ревизията:

а/ ППП от 23.11.2015 г. с предмет почистване на 20 броя дъждоприемни шахти в парковото пространство на Руската църква и Парламента. За последващата реализация е представена фактура № 1909 от 25.11.2015 г. към [фирма] с предмет „почистване на улични оттоци и прилежаща канализация“ на стойност 2246.40 лв. с ДДС.

Поради частичното съвпадение между предмета на ППП и данните за последваща реализация е дължимо изследване на кадровата и техническа възможност на доставчика да изпълни възложените услуги по почистване на дъждоприемни шахти. За липсата на такава са изложени мотиви при предходната фактура, които не следва да се преповтарят.

б/ ППП от 20.10.2015 г. с предмет СМР – ремонт на канализационна мрежа в сградата на ДАБ в [населено място], [улица]на обща стойност 4900 лв. без данни за вида СМР и начина на образуване на стойността им. За последващата реализация е представена фактура № 1810 от 23.10.2015 г. към ДАБ-МС с предмет „СМР по договор“ на стойност 10 552.98 лв. с ДДС. При непредставяне на цитирания в последната фактура договор № 01-10787/15.10.2015 г. за СМР на сграда на ДАБ и при липсата на данни, какви по вид и единична стойност СМР са изпълнени, съдът приема, че жалбоподателят е оформил отношенията си със [фирма] единствено документално, използвайки наличните при него данни за изпълнени СМР към ДАБ-МС, но без никакви обективна следа прекият му доставчик да е участвал с работници или строителни машини при изпълнението на конкретен вид строителни услуги.

в/ ППП от 01.09.2015 г. с предмет почистване на 1023 броя дъждоприемни шахти на южна дъга околоръстен път [населено място]. За последващата реализация е представена фактура № 1643/01.09.2015 г. към [фирма] с предмет почистване на 1097 броя дъждоприемни шахти на обща стойност от 23 695 лв. с ДДС.

Поради частичното съвпадение между предмета на ППП и данните за последваща реализация е дължимо изследване на кадровата и техническа възможност на доставчика да изпълни възложените услуги по почистване на дъждоприемни шахти. За липсата на такава съдът намира за приложими изводите по предходната фактура, които не следва да се преповтарят.

г/ ППП от 08.12.2015 г. с предмет СМР по изграждане на отводнителна канализация в [населено място],[жк], [улица]на обща стойност 14901 лв. без данни за вида СМР и начина на образуване на стойността им. За последващата реализация е представена фактура № 1953/09.12.2015г. към [фирма] без посочен строителен обект и начин на формиране на стойността ѝ от 22 123.85 лв. с ДДС. При липса на представена строителна документация относно конкретен строителен обект и начин на формиране на стойността на СМР съдът не приема, че конкретно соченият доставчик [фирма] е извършил конкретна по вид и стойност строителна услуга към жалбоподателя.

д/ ППП от 01.11.2015 г. с предмет „Почистване на канали, шахти и линейни отводнителни в парковото пространство на НДК-С.“ на обща стойност от 15 200 лв., без данни за обема на дейността и начина на формиране на договорната стойност. За последващата реализация е представена фактура № 1837 от 03.11.2015 г. към СО – Район „Т.“ с предмет „Почистване на канали, шахти и линейни оттоци в парковото пространство на НДК“ на стойност 23 781.60 лв. с ДДС.

Поради частичното съвпадение между предмета на ППП и данните за последваща реализация е дължимо изследване на кадровата и техническа възможност на доставчика да изпълни възложените услуги по почистване на канали, шахти и линейни отводнителни. За липсата на такава съдът намира за приложими изводите по предходната фактура, които не следва да се преповтарят.

е/ ППП от 30.12.2015 г. с предмет „36 часа миене с водоноска на северна скоростна тангента С.“ на стойност 900 лв. За последващата реализация е представена фактура № 1991/30.12.2015 г. към [фирма] с предмет „работа с водоноска общо 28 куб.метра по товарителници“ общо за 40 часа. Липсата на товарителници пречатства извода от кого точно е изпълнена услугата към [фирма].

Относно всички спорни фактури, издадени от [фирма], съдът приема, че противоположни на изложените изводи не следват от приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която установява редовно счетоводно отразяване на фактурите при жалбоподателя, без да е извършена проверка на счетоводното отразяване при доставчиците противно на задълженията им по чл.242 от Директива 2006/112/ЕО.

Счетоводството е производно и отразяването в него на първични счетоводни документи, които не отразяват действителна стопанска операция, не обосновава реалност на доставките. Константна е съдебната практика, че наличието на редовно счетоводно отразяване на фактурите при доставчика и получателя не е достатъчно за категоричен извод за реалност на доставките, поради което съдът не кредитира приета по делото съдебно-счетоводна експертиза в тази ѝ част.

Противен извод не следва и от приложен към жалбата по административен ред приключвателен протокол от 30.11.2015 г., който съдът намира за съставен за целите на процеса с оглед доводите на ревизорите за разминавания между датите на приемо-предаване. Още повече, че според протокола от 30.11.2015 г. стойността на приетите услуги от 15 801 лв. не съответства на стойността на фактура №120000060/30.11.2015 г. с ДО 50 000 лв. и ДДС от 10 000 лв. Очевидни са

домогванията на лицето чрез създаване на документи на различни етапи от процеса да обоснове реалност на доставките на услуги по спорните фактури, за които съдят, по вече изложени съображения приема, че не отразяват реални стопански операции – конкретно договорени по вид, обем и единична стойност СМР с яснота относно начина на формиране на договорната стойност, възможността на изпълнителя да изпълни със собствен кадрови и технически потенциал договореното, респ. реални параметри на приемане на резултата.

За спорните фактури, издадени от [фирма] визираните изисквания не са спазени, поради което правилно и обосновано приходните органи са приели, че същите не документират реални доставки на услуги като материалноправно изискване за признаване на претендираното право на приспадане на ДК.

2. За данъчен период м. 08.2015 г. е отказан данъчен кредит в размер на 7 500,00 лв. по фактура №[ЕГН]/20.08.2015 г., с данъчна основа 37 500,00 лв. издадена от [фирма] и предмет „по договор“. При насрещната проверка не са представени документи и писмени обяснения от [фирма].

В хода на ревизията е установено, че фактурата е отразена в дневниците за продажби и СД за м. 08.2015 г. Доставчикът е регистриран по ЗДДС на 23.04.2015 г. и служебно дерегистриран поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС на 19.05.2016 г. За периода на издаване на фактурата в дружеството има назначени две лица по трудови правоотношения на длъжности „секретар“ и „организатор реклама“. За проверявания период дружеството няма декларираны търговски обекти. Има непогасени задължения към НАП в големи размери. За периода на издаване на фактурата дружеството няма подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г., респективно няма данни за начислени амортизации на ДМА.

В хода на ревизията ревизираното дружество е представило посочената фактура, Договор №0501-03 от 05.01.2015 г., сключен между „Е.“ Е. /възложител/ и [фирма] /изпълнител/, по силата на който последното се съгласява срещу възнаграждение да извършва услуги и СМР на обекти на възложителя. Аналогично на предходния доставчик, към процесния договор от 05.01.2015 г. са представени Приложение 1, което касае осигуряване на Здравословни и безопасни условия на труд /ЗБУТ/, и Приложение 2, с което изпълнителят се е съгласил да извърши услуги по почистване на канализационни колектори и тръби в [населено място] на цени на метър в зависимост от диаметъра, съответно 4,00 лв., 6,00 лв. и 8,60 лв.

В хода на ревизията към фактура №[ЕГН]/20.08.2015 г., са представени протоколи от 02.02.2015 г., 31.03.2015 и 30.04.2015 г., според които [фирма] е предоставило услуга по почистване на канализационни тръби с изрично посочване, че се отнасят за обект [населено място].

Предвид това, че [фирма] фактурира извършена услуга към „Е.“ Е. на дата 20.08.2015 г., органът по приходите е заключил, че ревизираното дружество е предоставило услугите преди да ги е получило от [фирма]. Формиран е извод, че доставчикът не притежава необходимата обезпеченост, за да извърши декларираните услугите.

С жалбата по административен ред ревизираното дружество е пояснило, че работата е изпълнена от него на обект [населено място], приета е и одобрена от възложителя [фирма], поради което за дата на възникване на данъчно събитие по спорната фактура следва да се счита датата на одобряване на услугите от крайния получател. Фактурите, издадени от „Е.“ Е. към възложителя [фирма], са от датите 03.02.2015 г., 01.04.2015 г. и 04.05.2015 г.

Според показанията на св. Т. К. С. той е работил като „шофьор“ на водоноска 12 тона, през м.януари и м.февруари 2015г. за фирма [фирма], подавал вода за чистене на отводнителни шахти и канали на водния цикъл на [населено място].

Съгласно приети по делото основна и допълнителна СТЕ е налице частично съвпадение между актуваните услуги по фактура №[ЕГН]/20.08.2015 г. и последващите доставки към възложителя на жалбоподателя. Не са установени актове обр.19 и фактури към [фирма] към протокола от 05.01.2015 г. Вещото лице А. пояснява в о.с.з. на 13.01.2021 г., че, за да се удостовери какво е изпълнено е необходимо да има акт обр.19.

При извършена от съда съпоставка между придружаващите фактурата документи, представени при ревизията и към жалбата по административен ред, съдът констатира, че е новопредставен протокол от 05.01.2015 г., в който не е посочен строителен обект в [населено място]. Приложените към жалбата по административен ред ППП удостоверяват изпълнени СМР на стойност 37 499.80 лв., докато тези в хода на ревизията – 37 477.86 лв. При оспорването е „отпаднал“ ППП от 31.03.2015 г. на стойност 20 834.06 лв., но се е „появил“ ППП от 05.01.2015 г., за който не е отбелязано, че касае [населено място].

Промяната на защитната теза на лицето при оспорването по административен ред и представянето на документи с различно съдържание, несъответстващо в пълнота на стойността на спорната фактура №[ЕГН]/20.08.2015 г., според съда е указание за документално оформление на отношенията, при което жалбоподателят използва информацията, с която разполага, относно реално изпълнени СМР-услуги към реални негови възложители. В подкрепа на този извод са установените от ревизорите данни, че доставчикът не разполага с работници на съответните длъжности и не притежава търговски обекти и ДМА, необходими за изпълнение на реална икономическа дейност.

Този извод не може да се обори със свидетелски показания, предвид тяхната субективност и невъзможността да установяват в пълнота всички параметри на реална строителна услуга, както и от приетите по делото ССЕ и СТЕ, които са работили по документи, неотразяващи реални стопански операции.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

3. За данъчен период м. 12.2013 г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 3 040,00 лв. по 4 фактури – №90000000121 от 03.12.2013 г., №90000000122 от 05.12.2013 г., №90000000125 от 12.12.2013 г. и №90000000127 от 21.12.2013 г., с предмет „по предварителен договор“.

Фактурите са издадени от [фирма] и са включени в дневника за продажби и СД за следващия данъчен период – 01.2014 г. [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 24.10.2013 г. и дерегистрирано поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС на 16.07.2014 г. За периода на издаване на фактурите в дружеството има подадени уведомления по чл. 62 от КТ за 13 лица по трудови правоотношения – девет от тях са назначени на длъжност „чистач, производствени помещения“, трима – на длъжност „строител, жилища“ и едно лице на длъжност „търговски представител“. От [фирма] не са подавани декларации обр. 1 и б за начисляване на дължимите осигуровки, такива не са внасяни. Дружеството има непогасени задължения към НАП в особено големи размери. Подадена е ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2013 г. В Справка 2 „Амортизируеми активи“ не са отразени данни за начислени амортизации на ДМА. При насрещната проверка дружеството не е представило изискваните му документи и писмени

обяснения.

„Е.“ Е. е представило четирите фактури, към които са приложени фискални бонове за плащане в брой, издадени от фискално устройство с номер на ФУ/ИАСУТД ДУ245102. Установено е, че [фирма] няма регистрирано фискално устройство с такъв номер, а към датите на издаване на два от фискалните бонове въобще не е имало регистрирано фискално устройство. Изложеното е категорично указание за недобросъвестност на ревизираното дружество, което в опита си да обоснове претендираното данъчно предимство ползва документи, които не отразяват действително осъществили се факти от обективната действителност.

В хода на ревизията са представени фактури, издадени от „Е.“ Е. към възложителя [фирма] и [фирма], с предмет „ползване на водоноска в [населено място], в [населено място], ползване на водоноска по договор 01.10.2013 г. обект Нови Искър-С. и по договор 01.10.2013 г. – околоръстен път Л.“.

В жалбата по административен ред дружеството е посочило, че цитираните фактури към негови възложители „не следва да бъдат вземани предвид“, тъй като са представени „по погрешка“. Същите касаели обещани от този доставчик маркучи и принадлежности за свързване към водоноска, но не били доставени.

Съдът съобразява, че фактурите, издадени от [фирма], са с предмет „по предварителен договор“, какъвто не е представен по делото. Различни са и обясненията на лицето относно предмета на фактурите, касаещ предаване на стоки, и фактурираните към възложителите му услуги по ползване на водоноска.

Поради непредставяне на договори и приемо-предавателни протоколи и липса на данни какви по вид и количество са доставките по процесните 4 броя фактури, приетата по делото основна СТЕ не може да установи съпоставка между предмета на спорните фактури и фактурираното към възложители на жалбоподателя.

Съвкупната оценка на така събраните по делото доказателства относно доставчика [фирма] не навежда на извод, че спорните 4 броя фактури отразяват реални доставки на стоки или услуги. Дължим е извод за отхвърляне на оспорването и в тази му част.

4. За данъчни периоди м. 08 и м. 09.2014 г. е отказан данъчен кредит в размер на 9 400,00 по 2 фактури - №[ЕГН]/20.08.2014 г. и №[ЕГН]/22.09.2014 г., издадени от [фирма], с предмет „по договор“. Фактурите са отразена в дневника за продажби и СД за следващия данъчен период 01.2014 г. на доставчика. [фирма] е регистрирано по ЗДДС на 22.10.2013 г. и deregистрирано поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС на 05.11.2015 г. За периодите на издаване на фактурите дружеството има подадени уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ за 5 лица по трудови правоотношения. За проверявания период няма декларирани търговски обекти. Има непогасени задължения към НАП в особено големи размери. Подало е ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г., като в Справка 2 „Амортизируеми активи“ не са отразени данни за начислени амортизации на ДМА. [фирма] не е представило документи и писмени обяснения при насрещната проверка.

В хода на ревизията ревизираното дружество е представило договор №0906-01 от

09.06.2014 г., според който [фирма] е възложило на [фирма] извършването на услуги и СМР срещу възнаграждение. В т.3 от договора „Цени“ е договорено сумите да се изчисляват съгласно количествено-стойностни сметки, каквито не са представени. С Приложение №1 към договор „Ц.“ е договорено, че изпълнителят ще извърши ремонт на съществуваща дъждовна канализация, шахти и трасе на парк „Г.“, кв.П.-С. на стойност 46 027.60 лв. Според Приложение № 2 изпълнителят ще извърши ремонт на дъждовна канализация и битово-фекална канализация на 42 ОУ „Н. Б.“, кв.П.-С. на стойност 3742.20 лв.

Отделно от факта, че 42 ОУ в кв. П.-С. е с наименование „Х. Д.“, съдът намира, че приложенията към договора от 09.06.2014 г. не установяват основни елементи на строителната услуга – вид, обем, единична стойност и начин на нейното формиране. Изложеното е достатъчно основание за съда да приеме, че по спорните 2 фактури - №[ЕГН]/20.08.2014 г. и №[ЕГН]/22.09.2014 г. не са изпълнени реални доставки на услуги.

В допълнението към жалбата по административен ред жалбоподателят твърди, че по спорните 2 фактури са отчетени услуги към СО – район „П.“ по фактура № 100..587 от 13.06.2014 г., № 100..612 от 01.07.2014 г., към 42 ОУ „Х. Д.“, кв.П.-С. по фактура № 100..652/16.07.2014 г. и № 100.. 702 от 12.08.2014 г. към [фирма]. Тези фактури са представени в хода на ревизия, а от съдържанието им се установява, че имат идентичен предмет със спорните: авансово плащане и доплащане за ремонт на съществуваща дъждовна канализация, шахти и трасе на парк „Г.“, кв.П.-С., ремонт и профилактика на канализация по договор с 42 ОУ „Х. Д.“, кв.П.-С., ремонт на водопровод и канализация по договор № 0908-01/2014 г. със [фирма].

Поради непредставяне на количествено-стойностни сметки, изрично договорени с договор №0906-01 от 09.06.2014 г., поради липса на данни за вид, обем, количество, единична и обща стойност на „изпълнените“ към възложители на жалбоподателя строителни услуги, съдът не приема за доказано наличието на последващи доставки.

Идентични обстоятелства са установени от вещото лице, изготвило основна СТЕ, според която по делото няма данни какви по вид и количество са възложените СМР, респ. не са приложени количествено-стойностни сметки и актове за действително извършени СМР. Независимо от липсата на нормативно основание за съставяне на т.нар. актове обр.19, съдът приема, че за целите на съдебното доказване следва да се представят доказателства за предмета и начина на формиране на стойността на строителната услуга.

Изложеното е в съответствие с тълкуването, дадено от СЕС в Решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d’Or - 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. Доказателства за това не са представени по делото, поради което е дължимо отхвърляне на оспорването и в тази му част.

5. За данъчен период м. 08.2015 г. е отказан данъчен кредит в размер на 2 400,00 лв. по две фактури – №612 от 06.08.2015 г. с ДО 4 000,00 лв. и ДДС 800,00 лв. и №614 от 06.08.2015 г. с ДО 8 000,00 лв. и ДДС 1 600,00 лв., издадени от [фирма], с предмет „изграждане на навес“ и „изграждане на хале“.

Констатирано е, че фактурите са отразена в дневниците за продажби и СД за съответния данъчен период от дружеството [фирма]. Доставчикът е регистрирано по ЗДДС лице на 23.06.2014 г. и е deregистрирано, поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС на 11.05.2016 г. Към датата на издаване на фактурите в дружеството няма подадени уведомления по чл. 62 от КТ за лица назначени по трудови правоотношения. За проверявания период доставчикът няма декларирани търговски обекти, но има регистрирано фискално устройство с № на ФУ/ИАСУТД 304049 за обект за търговска дейност с части и принадлежности за автомобили и мотоциклети. Има непогасени задължения към НАП. За периода на издаване на фактурите [фирма] е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО. В Справка 2 „Амортизируеми активи“ не са попълнени данни за начислени амортизации на ДМА.

В хода на ревизията доставчикът не е представил документи, като в писмени обяснения е изтъкнал като причина наличието на форсмажорно обстоятелство – възникнал пожар в офиса на счетоводното дружество [фирма], при което били изгорели и документите и счетоводните регистри на [фирма].

От страна на ревизираното лице са представени единствено фактурите, издадени от [фирма], ведно с фискални бонове към тях. Във връзка с допълнително изискани от ревизираното лице документи за покупка и изграждане на постройка тип „сандвич панели“, са представени единствено фактури, издадени от дружеството [фирма] с ЕИК[ЕИК], за закупуване на „сандвич панели“. Констатирано е, че част от същите са издадени след датата 06.08.2015 г., за която ревизираното лице твърди, че му е предоставена услугата по построяване на постройката от [фирма].

В жалбата по административен ред жалбоподателят посочва, че за изграждането на временни, демонтиращи се съоръжения, не е необходима специализирана или квалифицирана работна ръка, но данните по делото са, че доставчикът няма никакви работници.

Безспорно, изграждането на навес и хале, представлява строителна услуга. Същата предполага да бъде индивидуализирана по вид, количество, единична и обща стойност, както и начин на тяхното формиране, по съображения, подробно изложени при предходния доставчик [фирма], които не следва да се преповтарят. По аналогични съображения за липса на доказателства за визираните релевантни обстоятелства оспорването и в тази му част следва да бъде отхвърлено.

Следва да се споделят като правилни доводите на приходните органи, че от ревизираното лице не са представени задължителните документи, които следва да притежава дружеството в т. ч. разрешение за поставяне по чл.56, ал.1 ЗУТ за преместваеми обекти, противно на твърденията в жалбата по административен ред, схема, индивидуален проект, който съдържа архитектурно-художествена и инженерно-техническа част, от които да е видно кой е извършил построяването на постройката.

6. За данъчен период м. 09.2015 г. е отказан данъчен кредит в размер на 16 000,00 лв. по фактура №12006/30.09.2015 г., издадена от [фирма], с данъчна основа 80 000,00 лв. и ДДС 16 000,00 лв. Предмет на доставката е „по договор“.

При ревизията е установено, че фактурата е отразена от доставчика в дневника за продажби и СД за м. 09.2015 г. Посочено е, че [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС на 29.08.2006 г. и deregистрирано на 27.09.2016 г., поради установени

обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, като за този период има назначени 2 лица по трудови правоотношения /на длъжност „общ работник строителство на сгради“ и „експерт обучение и квалификация“/. С РА е прието, че длъжностите им не отговарят на естеството на декларираните услуги. Доставчикът няма декларирани търговски обекти. Има непогасени задължения към НАП. За 2015 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, като видно от Справка 2 „Амортизируеми активи“ - няма данни за начислени амортизации на ДМА.

При извършената насрещна проверка на [фирма] не са представени документи и писмени обяснения.

Ревизираното дружество е представило Договор №0907-01/2015 /сключен на 09.07.2015 г./, съгласно който „Е.“ Е. възлага на [фирма] срещу възнаграждение да предоставя машини и хора, да извършва услуги и СМР на обекти на възложителя и Приложение 1 към договора. Представени са фактури за доставки от ревизираното дружество към възложителите на услугите – [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]. Към фактурата са представени протоколи, съгласно които [фирма] предоставя услуги по „работа с водоноска“ и „работа със специализиран камион“. Ревизорите са отбелязали, че процесната фактура е издадена на 30.09.2015 г., а всички приемо-предавателни протоколи за извършена работа са изготвени след тази дата:

- Протокол от 30.10.2015 г., с предмет „работа с водоноска“ 496 часа и „работа на специализиран камион“ 168 часа;
- Протокол от 29.02.2016 г., с предмет „работа с водоноска“ 106 часа и „работа на специализиран камион“ 630 часа;
- Протокол от 19.03.2016 г., с предмет „работа с водоноска“ 571 часа и „работа на специализиран камион“ 1212 часа;
- Протокол от 05.04.2016 г., с предмет „работа с водоноска“ 415 часа и „работа на специализиран камион“ 436 часа;
- Протокол от 03.05.2016 г., с предмет „работа с водоноска“ 408 часа и „работа на специализиран камион“ 300 часа;
- Протокол от 01.06.2016 г., с предмет „работа с водоноска“ 336 часа и „работа на специализиран камион“ 1220 часа.

Предвид констатираните несъответствия, органът по приходите е заключил, че не е възможно ревизираното лице да е знаело предварително колко часа услуги с водоноска ще са му необходими през следващите няколко месеца. С оглед на това, че

предметът на доставките изисква техника, консумативи и персонал, ревизиращите са обобщили, че [фирма] не притежава необходимата кадрова, материална и техническа обезпеченост, за да извърши декларираните услугите.

Аналогично на предходните доставчици, едва с жалбата по административен ред е представен анекс от 01.09.2015 г. към Договора №0501-03 от 05.01.2015 г., с който страните са се съгласили по протокол от 01.09.2015 г. възложителят да заплати сума в размер на 11 720 лв., а в срок до 20.10.2015 г. да заплати допълнителни 68 000 лв. авансово, които да се отчитат при съставяне на последващи протоколи между страните. С анекса е договорен начин на приемане на извършените СМР и услуги, аналогичен на анекса от 01.10.2014 г. при доставчика [фирма]. По съображенията, изложени при последния доставчик, съдът не кредитира анекса от 01.09.2015 г. като приема, че същият е изготвен за целите на процеса и при вече известни мотиви на ревизиращите органи за отказ на ДК. Очевидно е домогването на ревизираното дружество да създаде документи, обясняващи констатираното от ревизорите съставяне на ППП след датата на спорната фактура.

С допълнението към оспорването по административен ред жалбоподателят е представил ППП от различни дати и с различно съдържание от представените при ревизията с „дежурното“ обяснение за „смяна на ръководството и счетоводителя“. Н. протокол от 01.09.2015 г. е съставен за целите на процеса, едновременно с анекса от същата дата и с цел да обоснове неговото съдържание. Непредставени в хода на ревизията се още ППП от: 01.12.2015 г., 01.02.2016 г., 02.02.2016 г. и 02.03.2016 г.

*При съпоставка съдът констатира, че съдържанието на протоколите от 05.04.2016 г. и от 03.05.2016 г., приложени към жалбата до ДОДОП С., е различно от съдържанието на протоколите от същата дата, представени при ревизията. Протоколът от 03.05.2015 г. е на същата стойност, но с различни количество и стойност на услугите. Намереното несъответствие е очевадно указание, че жалбоподателят участва в съставянето на документи с цел **напасване** на тяхното съдържание към вече известна му информация относно изпълнена от него дейност към негови възложители. Ето защо съдът не кредитира приета по делото основна СТЕ, която установява съответствие между приемо-предавателните протоколи с доставчика [фирма] и тези към клиенти на жалбоподателя. Това е така, тъй като*

намира, че жалбоподателят е използвал информацията, която му е известна по повод действително предоставени от него към негови възложители услуги, за да оформи единствено документално отношенията си с [фирма]. Отделни несъответствия в съставените документи също са указание за липса на реална стопанска дейност при доставчика: фактурата е за 80 000 лв., докато по представени с жалбата ППП услугите са за 80 004.42 лв., а по ППП при ревизията са за 80 034 лв.; по ППП от 02.11.2015 г. [фирма] е актувал 1298 часа, докато отчетеното от жалбоподателя към възложителите количество е 556 часа. Относно плащането за [фирма] е представена вносна бележка от 2017 г., докато фактурата е от 2015 г.

Съдът не кредитира основната СТЕ и в частта, която установява „пълно съответствие“ между количеството фактурирани услуги, измерени при [фирма] в часове, а от [фирма] в машиносмени по съображения, изложени при доставчика [фирма], които не следва да преповтаря.

Липсата на отбелязване в ППП, съставени с [фирма], на конкретните строителни обекти, на които са „изпълнени“ строителните услуги, също препятства извод за тяхната реалност по смисъла на чл.9 ЗДДС и връзката им с последващи доставки.

Липсата на всякаква житейска и икономическа логика по предварително заплащане на неизпълнени услуги, без възможност предварително да се знае техния обем и съдържание, обсъдена съвкупно с констатираните несъответствия в документите, навежда съда на категоричен и несъмнен извод за липса на реални доставки на услуги по спорната фактура №12006/30.09.2015 г., издадена от [фирма].

Противен извод не следва от свидетелските показания на П. В. В. поради тяхната ниска убеждаваща стойност. Не следва да се дава вяра на свидетелски показания при липса на съставени документи за изпълнени строителни услуги на конкретен строителен обект (представените ППП) и при констатираните несъответствия в документите. Съставянето на документи с липсващи реквизити не съответства на задължението на търговците по чл.302 ТЗ, указва на тяхната недобросъвестност и не може да бъде допълнено със свидетелски показания, които не удостоверяват в пълнота параметрите на конкретните строителни услуги. Дори да се приеме, че за този ревизиран период жалбоподателят е имал необходимост да ползва услуги по наемане на допълнителен трудов ресурс от „общии работници“, то престираната от тях услуга

не е в обема и стойностите, фактурирани от доставчика [фирма]. Дължимо е отхвърляне на оспорването 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 102 667.91 лв., или възнаграждение в размер на 3556.78 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 „Е.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.3, ап.9, срещу Ревизионен акт № Р-22221719002536-091-001 от 04.03.2020 г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и М. В. И. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 864 от 26.05.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], относно установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 69 440.00 лв. главница и 33 237.91 лв. лихви за забава.

ОСЪЖДА „Е.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.3, ап.9, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 3556.78 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: