

РЕШЕНИЕ

№ 396

гр. София, 20.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 04.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **6941** по описа за **2018** 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] (с предишно наименование [фирма]), ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 3, срещу Ревизионен акт № Р-2217-1402390-091-01/26.11.2014 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С. - възложил ревизията и Е. Б. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с решение № 868 от 10.06.2015 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит (ДК) общо в размер на 760 368.68 лв., ведно с лихви за забава в размер на 406 913.05 лв. и относно установен корпоративен данък (КД) за довносяне общо в размер на 265 808.64 лв., ведно с лихви за забава в размер на 134 598.85 лв., или общо установени задължения в размер на 1 567 689.22 лв

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправните разпоредби, практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) и на Върховния административен съд (ВАС) по аналогични казуси и противоречие с действителните факти. Поддържа, че в хода на ревизията са представени всички релевантни към реалността на доставките на стоки и услуги доказателства и дружеството е спазвала всички разпоредби на ЗДДС, за да се признае правото му на данъчен кредит (ДК). Оспорва възможността да се откаже ДК поради липса на назначени работници при преките

доставчици по доводи от решения на СЕС по дело С-324/11, дело С-285/11 и съединени дела С-80/11 и С-142/11. Оспорва определянето на преки данъци с мотиви в частта по ЗДДС. 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 юрк.А.. 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) № 1402390 от 24.03.2014 г., издадена от Р. Г. Я. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Е. Б. М. (ръководител на ревизията) и И. С. И. за определяне на данъчните му задължения за корпоративен данък за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2012 г. и по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2008 г. до 31.12.2012 г., от 01.02.2008 г. до 31.01.2010 г., от 01.03.2010 г. до 30.09.2010 г., от 01.11.2010 г. до 30.11.2010 г., от 01.01.2011 г. до 31.01.2011 г., от 01.04.2011 г. до 30.04.2011 г., от 01.07.2011 г. до 31.08.2011 г., от 01.10.2011 г. до 31.01.2012 г., от 01.04.2012 г. до 30.04.2013 г., от 01.07.2012 г. до 31.07.2012 г., 01.12.2012 г. до 31.12.2012 г., в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 08.04.2014 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 08.07.2014 г. С последващи ЗВР срокът на ревизията е удължен съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 08.09.2014 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т.21 на представена от ответника заповед № РД-01-552 от 07.05.2013 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Р. Г. Я. в качеството му 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.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р-2217-1402390-092-01 от 22.09.2014 г. от определените в ЗВР органи по приходите. Издаването на РД извън срока по чл.117, ал.1 ДОПК не е съществено процесуално нарушение, тъй като сроковете са инструктивни. РД е връчен на представител на дружеството на 13.10.2014 г. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК е подадено възражение № ИТ-00-7956 от 12.11.2014 г.

Ревизията приключва с РА №Р-2217-1402390-091-01/26.11.2014 г., издаден от Р. Г. Я. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. Б. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, в който е обсъдено възражението срещу РД, но същото е прието за неоснователно.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.793-795 от дело № 6466/2015 г. Същите съдържат изрично отбелязване за притежаван Р. Г. Я. квалифициран електронен подпис в периода от 05.12.2012 г. до 05.12.2014 г.1 от Е. Б. М. в периода от 18.06.2014 г. до 18.04.2015 г. и от И. С. И. в периода от 27.12.2013 г. до 27.12.2014 г., 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.

Установено е при ревизията, че [фирма] е правопреемник на дружество [фирма] от 25.01.2013 г. Основната дейност на дружеството през ревизираните периоди е свързана с изграждане и поддръжка на съоръжения в областта на мобилните комуникации, като основен клиент е [фирма].

Установените задължения за ДДС са резултат от непризнатото право на приспадане на данъчен кредит по фактури от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], „Г. И.” Е. с ЕИК[ЕИК], за които ревизиращите са приели, че не отразяват реално извършени доставки по чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, както и по фактури от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], за които доставки на стоки и услуги ревизиращите са посочили, че са за представителни цели.

По първата група доставчици не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, а по втората на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 70, ал. 1, т. 2 и т.3 от ЗДДС.

Допълнително установените задълженията за корпоративен данък, са резултат от извършено увеличение на финансовия резултат за съответната година със стойностите по фактурите по които не е признато правото на приспадане на данъчен кредит.

По отношение на доставчика [фирма] е ревизиращите са направили извод, че контрагентът няма кадрови потенциал за извършването на услугите по сключените договори, тъй като е декларирал трудови договори с четири лица, на длъжности: финансов директор, управител - мениджър проекти, шофьор на лек автомобил, програмен координатор. Липсвали данни за конкретните физически лица, изпълнители на доставките, както и в какво се изразяват фактурираните правни консултации и под каква форма са предадени на възложителя.

От друга страна, доколкото, основната дейност на ревизираното лице през ревизирания период е изграждане и поддръжка на съоръжения, свързани в областта на мобилните комуникации и за периодите, през които са получени спорните фактури от [фирма], ревизорите са достигнали до извод, че ревизираното дружество разполага с необходимата материална и техническа кадрова обезпеченост, тъй като е имало наети на трудов договор 61 лица на длъжности: мениджър, координатор, ръководител проекти, техник електрически системи, технически сътрудник, офис мениджър, организатор обработка на производствена информация, инженер телекомуникация, технически ръководител строителство.

По отношение на доставчика [фирма] е установено, че е имал назначени 34 лица на трудови правоотношения и на следните длъжности: общ работник строителство, домакин сгради, портиер, камериерка, пазач, счетоводител, монтажник на скеле, но така декларираните длъжности не съответстват на предмета на договор от 06.01.2010 г. между ревизираното лице и [фирма]. От този факт е направен извод, че контрагентът няма кадрови потенциал за извършването на услугите по сключения договор, а ревизираното лице може за обезпечи извършването на доставки от същия вид и със собствен кадрови и технически потенциал.

Направена е също констатация, че договорът от 06.01.2010 г. между ревизираното лице и [фирма] е напълно идентичен с този от 01.01.2010 г., между ревизираното лице [фирма] - двата договора са с един и същи предмет и касаят един и същи времеви период от м.01.2010 г. до м. 07.2010 г. Следователно, за периода 01.2010 г.-01.2011 г. [фирма] има сключени два договора за един и същ предмет на доставка, но с различни контрагенти. И двата договора се прекратени преди изтичането им, на

една и съща дата. От съставените документи за прекратяването на договорите не става ясно защо се прекратяват предварително.

Съобразено е още, че в хода на ревизията не са представени никакви други документи, доказващи извършването на доставката по сключения договор от 06.01.2010 г., както и документи, от които да е видно какви точно консултантски услуги са оказани, от кои физически лица, на кои конкретни обекти и на кои дати са извършени.

Към фактури № 100007/03.01.2010 г. с предмет на доставката - „договор от 18.10.2008 г. и протокол от 30.12.2009 г.” и № 150/29.01.2010 г. за доставка на валцдрат ф 8 и различни по вид и количества арматурно желязо, не са представени каквито и да е съпътстващи документи или писмени обяснения.

С доводи за липса на кадрови потенциал за извършването на услугите за данъчен период м. 11.2008 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 39 116,60 лв. по фактура № 12/03.11.2008 г., издадена от [фирма], с посочено основание за издаване: „плащане по договор”.

През данъчни периоди м. 06.2008 г., м. 09.2008 г., м. 11.2008 г., м. 03.2009 г., м. 11.2010 г., м. 01.2011 г., 04.2011 г., м. 07.2011 г., м. 10.2011 г., м. 01.2012 г., м. 04.2012 г., м. 07.2012 г., м. 10.2012 г., м. 12.2012 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 185 826,12 лв. по 15 фактури, издадени от [фирма], с настоящо наименование [фирма].

През данъчен период м. 11.2008 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 115 090,55 лв. по 9 фактури от [фирма], с предмет на доставката: арматурно желязо, горена тел, СМР по протокол обр.19, демонтаж на теракотени плочки на под – кухня, разчистване, натоварване, извозване, разтоварване и депониране на строителни отпадъци, направа на преградни стени от гипсокартон и двуслойно обшиване от бетонов под до покривен панел, доставка и монтаж на вътрешна алуминиева дограма със стъклопакет.

През данъчен период м. 11.2009 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 60 015,60 лв. по 12 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставката: гипсова мазилка, лепило за камък, грунд, шпакловка, боя - трикомпонентна, баки 18,5 л., тухли четворки, цимент, теракол, фиброизолация - рула, лепило за гипсокартон.

През данъчен период м. 12.2009 г. не е признато правото на приспадане общо в размер на 4 448,85 лв. по четири фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставката: санитария: теракот, гранитогрес, шкафове, вани, шкафове, огледала, мивки и др.

През същия период не е признато и правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 000,00 лв. по фактура № 50/21.12.2009 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] за доставка на хладилници, прахосмукачки, маси и други, както и в размер на 11 024,00 лв. по фактура № [ЕГН]/29.12.2009 г., издадена от [фирма] за доставка на рекламни пакети. За данъчен период м.11.2008 г. е отказано правото на ревизираното лице на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/01.11.2008 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка мъжки обувки. За доставките по горните фактури ревизиращите са приели, че попадат в хипотезата на чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, тъй като били предназначени за представителни цели или за развлекателни цели.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред с жалба вх.№ 53-07-310 от 15.12.2014 г. В срока по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК - до 20.02.2015 г. страните са сключили споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК за удължаване на срока за произнасяне с 3 месеца, т.е. до 20.05.2015 г. Не е спорно по делото, че в този срок решаващият

орган не се е произнесъл, което е мотивирало подаването на жалба по съдебен ред № 53-04-409 от 05.06.2015 г.

По реда на чл.156, ал.6 ДОПК е постановено решение № 868 от 10.06.2015 г., с което РА е потвърден частично, в която част е предмет на съдебно оспорване съгласно чл.156, ал.1 ДОПК.

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 (в частта по ЗДДС) е изцяло материалноправен – относно наличието на реални доставки на стоки и услуги по смисъла на чл.6/9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС, както и относно чл.70, ал.1, т.3 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.

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 вещь 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 на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката 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. 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 доставчиците, а именно - липса на подадени ГДД, липса на наети лица, липса на данни за наети офиси или други помещения за осъществяване на стопанска дейност, които обстоятелства са указание, че търговските субекти не осъществяват реална икономическа дейност.

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 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 сочения в тях доставчик.

Изложеното предполага съвкупна преценка на всички фактически обстоятелства, които са специфични за всеки случай и зависят от процесуалната активност на страните по него. Н. съд следва да определи във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото на разпореждане със съответната вещ като собственик (т.34 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С.78/12 Е.-К Е.) и в съответствие с националните правила на доказването да направи обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора (т.37 от същото решение), за целта на която преценка може да вземе предвид данни *относно предхождащи или следващи доставки* (т.38 от същото решение), като част от обективните данни за наличие или не на реални доставки.

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 „Е.-К“: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Тук е мястото да се посочи, че са изпълнени указанията на решаващия орган, дадени в отменителното негово Решение № 420/2014 г. за извършване на насрещни проверки на преките доставчици, доказателства за което се съдържат в приложение № 8 и са обобщени в РД и РА, поради което не следва да се преповтарят с оглед обема на изложението. Преди постановяване на Решение № 868/2015 г. горестоящият орган е проявил активност по извършване на допълнителни насрещни проверки на доставчиците, при които не са установени различни факти и обстоятелства.

Съдържащите се в приложение № 10 и № 11 по делото счетоводни документи, които са били предмет на изследване на съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) ще бъдат обсъдени съвместно с изводите на експерта, а не поотделно във връзка с указанията,

дадени в отменителното решение № 8619/26.06.2018 г. по адм.д.№ 1755/2018 г. на ВАС, VIII-мо отделение.

Документите, предоставени на вещото лице Г. З. за целите на изготвяне на ССЕ и съдържащи се в Приложение № 12 по делото, са идентични с представените в хода на ревизията и ще бъдат обсъдени за всеки един от доставчиците.

I. Конкретните обстоятелства по отношение на отделните доставчици относно установените задължения по ЗДДС са следните:

1. През данъчни периоди: м. 12.2008 г., м.05.2009 г., м.09.2009 г., м. 01.2010 г., м. 03.2010 г., м. 04.2010 г., 05.2010 г., м.06. 2010 г., м.07. 2010 г., м. 08.2010 г. и м. 09.2010 г. не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 168 874,90 лв. по 10 фактури, издадени от **[фирма]**.

Ревизионният акт относно данъчен период м. 12.2008 г. е отменен с решение № 868/2015 г. на директора на ДОДОП С., тъй като горестоящият орган е констатирал, че ревизираното лице не е ползвало данъчен кредит по фактури № 59/23.12.2008 г. и № [ЕГН]/28.11.2008 г., с издател **[фирма]**.

По отношение на всички останали фактури от **[фирма]**, приходните органи са съобразили неконкретизирания им предмет „съгласно договор”. Ревизиращите органи са извършили проверка и са констатирали, че **[фирма]** и **[фирма]** са регистрирани в Агенция по вписванията на една и съща дата 25.11.2008 г., а сделките между **[фирма]** и **[фирма]** са извършени по време, когато и двете дружества са представлявани от едно и също лице.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че **[фирма]** е декларирало трудови договори с четири лица, на длъжности: финансов директор, управител - мениджър проекти, шофьор на лек автомобил, програмен координатор. От това ревизиращите са направили извод, че контрагентът няма кадрови потенциал за извършването на услугите по сключените договори.

Като са съобразили предмета на основната дейност на ревизираното лице - изграждане и поддръжка на съоръжения, свързани в областта на мобилните комуникации за периодите, през които са получени спорните фактури от **[фирма]**, както и, че същото е имало наети на трудов договор б1 лица на длъжности: мениджър, координатор, ръководител проекти, техник електрически системи, технически сътрудник, офис мениджър, организатор обработка на производствена информация, инженер телекомуникация, технически ръководител строителство, ревизорите са направили извод, че за извършването на дейността си жалбоподателят разполага с необходимата материална и техническа кадрова обезпеченост.

В хода на ревизията е представен консултантски договор от **22.04.2009 г.** с предмет: **правно обслужване**, изразяващо се в консултации по всички **правни въпроси**, свързани със стопанската дейност на ревизираното лице, в това число: писмени становища по отделни правни проблеми; изготвяне на книга с правен характер; - съгласуване на документи, изискващи **юридическо мнение** и др., срещу възнаграждение от 96 000,00 лв., без включен ДДС, със срок на договора до 31.12.2009 г.

Представен е протокол от 25.09.2009 г., в който е посочено, че изпълнителят е изпълнил изцяло и в срок задълженията си, произтичащи от договора, поради което следва да му се изплати остатъка от възнаграждението в размер на 19 558,30 лв., след приспадане на платения аванс.

Приложен е протокол от 20.04.2009 г. от заседание на Съвета на директорите на

[фирма], на което е отчетена необходимостта от правни консултации чрез изготвяне на писмени становище, съгласуване на документи, участие в преговори. Обосновани са изводите на приходните органи за липса на данни и неангажиране на доказателства за предоставени правни консултации. Последните задължително изискват притежаването на специални юридически познания, като за управителя на доставчика М. С. Ц. не са ангажирани доказателства в тази насока. Принципно верни са доводите на жалбоподателя, почерпени от практиката на СЕС, че единствено поради липса на данни за наети работници е недопустим отказ на данъчен кредит, но в конкретния случай този извод следва от съвкупната преценка на всички обстоятелства по делото, вкл. житейската логика при необходимост от правни консултации да се наеме адвокат, а не дружество с назначени лица на длъжности финансов директор, управител - мениджър проекти, шофьор на лек автомобил и програмен координатор. Липсата на изготвени конкретни правни становище по правни въпроси бламира „приемането“ на резултат от реално изпълнени консултантски услуги. Неконкретизираното съдържание на договора от 22.04.2009 г. и приемо-предавателния протокол към него не отговарят на посочените изисквания за реалност на доставките на услуги като материалноправно изискване за признаване правото на ДК - достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на който се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга при наличие на пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело C-151/13 Le R. d`Or).

За този доставчик е представен договор за поръчка, надзор и контрол на дейността по поддръжка от **01.08.2009 г.** с предмет консултантски услуги и експертна подкрепа, свързани с търговската му дейност в сферата на телекомуникационното строителство, а именно: осъществяване на надзорни функции и функции на контрол върху процеса на зареждане на цистерните на ревизираното лице с дизелово гориво, необходимо за поддръжка електрогенераторите, в обслужваните телекомуникационни обекти; контрол по спазване на правилата за безопасност при пълненето на цистерните в снабдителните бази и други пунктове за гориво и при пълненето на резервоарите на електрогенераторите, в обслужваните от ревизираното лице телекомуникационни обекти, срещу възнаграждение от 146 000,00 лв., без включен ДДС и е определен срок на договора от 5 месеца. Към договора е съставен протокол от 04.01.2010 г., според който възложеното по договора е изпълнено.

Към договора от 01.08.2009 г. са приложени ежемесечни доклади за периода на действието му, с които се констатира изпълнение на: буквално е възпроизведен предметът на договора и са посочени конкретни обекти на възложителя, на които е изпълнен „надзор и контрол на процеса на зареждане на цистерните на възложителя с дизелово гориво“, като е констатирано, че те се зареждат според указанията на възложителя. Дори да се изключи аргументът за липса на икономическа логика за възлагане на подобна дейност срещу възнаграждение от 146 000 лв. без ДДС, не може да не се приемат за правилно доводите на приходните органи, че реалното изпълнение на подобни услуги трябва да е изпълнено от финансов директор, мениджър проекти, шофьор на лек автомобил или програмен координатор, които са проверявали инструкциите по безопасност на работа по проект техническа поддръжка, работа на контролни табла, предварително почистване на клемите и оглед на акумулаторни батерии за течове, осигуряване на специалисти за изправност на системи за

климатизация и на всички автоматични превключвателни устройства (липсват данни за осигурени такива специалисти), тествани климатични системи, положителни резултати от функционални тестове (липсват такива), проверени ГТР на обекти.

Същевременно, при жалбоподателя са назначени 61 лица на длъжности: мениджър, координатор, ръководител проекти, техник електрически системи, технически сътрудник, офис мениджър, организатор обработка на производствена информация, инженер телекомуникация, технически ръководител строителство.логичен и съответстват на доказателствата по делото е изводът на приходните органи, че дейността, описана в приемо-предавателните доклади е изпълнена от специалисти на [фирма] с необходимата материална и техническа кадрова обезпеченост. С декларация от 15.04.2014 г. жалбоподателят е декларирал основен предмет на дейност – строителна дейност в областта на телекомуникациите, за което притежава необходимата техника и персонал (л.772 от Приложение № 3). Това правилно е дало основание за приходните органи да отрекат реалността на доставките на услуги по спорните фактури, относими към договора от 01.08.2009г.

Представен е договор от 10.01.2010 г., относим към фактури № 100/29.01.2010 г., № 103/26.02.2010 г., № 106/31.03.2010 г., № 110/03.05.2010 г., № 113/01.06.2010 г., № 116/01.07.2010 г. и № 119/02.08.2010 г. същият е напълно идентично съдържание на договора от 01.08.2009 г. С идентично съдържание са изготвените към договора ППП и ежемесечни доклади, за които важат гореизложените мотиви за отказ на правото на ДК, които не следва да се преповтарят.

По отношение на този доставчик в Приложение № 8 и № 9 не се съдържат различни доказателства, поради което същите не следва да бъдат обсъждани във връзка с указанията, дадени в отменителното решение № 8619/26.06.2018 г. по адм.д.№ 1755/2018 г. на ВАС, VIII-мо отделение.

Изводът за улеснено съставяне на документи без на същите да съответстват реални стопански операции се подкрепя от представените в Приложение № 9 доказателства относно счетоводството обслужване на [фирма], [фирма] и [фирма] от една и съща счетоводна къща [фирма] с управител С. Х..

Допълнителен аргумент в тази насока е фактът, че двете дружества са свързани лица по смисъла на § 1, т.3 от ДР на ДОПК (към датите на издаване на фактурите управител и на двете дружества е Г. С. К.), както и констатацията, че самото ревизирано лице е разполагало с достатъчно квалифициран персонал за самостоятелно извършване на спорните услуги, които са част от търговската му дейност.

При новото разглеждане на делото са представени същите писмени доказателства, които са ангажирани и в хода на ревизията (л.320-382 от адм.д.№ 6941/2018г.), поради което излагането на съображения и по тях е ненужно, тъй като такива са изложени по-горе в решението.

Приетата при първоначалното разглеждане на делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) не обосновава по категоричен и несъмнен начин извод за реалност на доставките. От същата се установява, че спорните фактури съдържат реквизитите по чл.114, ал.1 ЗДДС, издадени са в срока по чл.113, ал.4 ЗДДС, данъкът по тях е начислен коректно чрез включване в дневниците за продажби и в СД за съответните данъчни периоди. Тези обстоятелства безспорно са предпоставка за ползване на ДК, но не са достатъчни. По отношение на [фирма] вещото лице не е установило плащане поради липса на банкови извлечения (л.689 от адм.д.№ 6466/2015 г.). Дори при доказаност на плащането следва да се отбележи, че това е само едно от

обстоятелствата, които преценени в тяхната съвкупност, следва да навеждат на категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките, която в случая не се установява. Участието на страните в документално оформление на правоотношения, на които не съответстват реални стопански операции, не изключва реалната размяна на парични престации в домогването им да обосноват реалност на сделките. Ето защо и противно на цитираната от жалбоподателя съдебно практика, настоящият съдебен състав намира, че наличието на плащане не доказва по категоричен начин реалността на доставките.

По-нататък в заключението се обсъждат придружаващите спорните фактури документи, което е приоритетна дейност на съда, извършено е по-горе в настоящето решение, поради което в тази ѝ част експертизата не се кредитира.

Коректното счетоводно отразяване на фактури при контрагентите също не обосновава категоричен извод за реалност на доставките. Счетоводството съдържа вторично счетоводно отразяване на първични счетоводни документи. След като, по вече изложените съображения, тези счетоводни документи не отразяват реални стопански операции, счетоводното им отразяване също не следва да се кредитира, вкл. относно редовността на воденото счетоводство. Вещото лице не установява различно констатации по отношение на кадровата обезпеченост на доставчика от тези, установени в хода на ревизията.

Приетата при новото разглеждане на делото ССЕ с идентични задачи не е установила относими нови обстоятелства по отношение на този доставчик.

2. През данъчни периоди: м. 04.2009 г., м. 09.2009 г., м. 01.2010 г., м. 02.2010 г., м. 03.2010 г., м. 05.2010 г., м. 06. 2010 г., м. 07. 2010 г., м. 08.2010 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 165 936,74 лв. по 9 фактури от **[фирма]**.

Във фактури №100015/ 22.03.2010 г., № 100016/05.07.2010 г., № 100017/ 01.04.2010 г., № 100026/03.05.2010 г., № 153/ 29.01.2010 г., № 154/15.02.2010 г. и № 221/03.06.2010 г. е посочено, че са издадени във връзка с договор за техническа поддръжка от 06.01.2010 г. С този договор **[фирма]** приема да извършва срещу възнаграждение консултантски услуги и експертна подкрепа, свързани с търговската дейност на ревизираното лице, а именно: осъществяване на надзорни функции върху процеса на зареждане на цистерните на ревизираното лице с дизелово гориво, необходимо за поддръжка на електрогенераторите, контрол по спазване на правилата за безопасност при пълненето на цистерните и на резервоарите на електрогенераторите, в обслужваните от възложителя телекомуникационни обекти и др. Срокът на договора е една година, считано от датата на подписването му. Определено е възнаграждение от 30 000,00 евро на месец, без включен ДДС. С протокол от 01.08.2010 г. страните по договора са приели, че прекратяват действието му. Седемте фактури, издадени във връзка с този договор, са с данъчна основа 58 674,90 лв., във всички е посочено плащане в брой, като към фактурите са приложени фискални бонове от ЕКАФП.

Като доказателство, към договора са представени еднотипни протоколи, със следния текст: „изпълнителят е изпълнил в срок, точно и пълно възложеното с договора и е представил резултатите от възложеното на възложителя”.

Тук е мястото да се посочи, че договорът от 06.01.2010 г. с **[фирма]** е напълно идентичен по съдържание с договора от 01.01.2010 г., сключен с предходния доставчик **[фирма]**. Правилно приходните органи са съобразили като индиция за

липса на реална икономическа дейност еднаквия предмет на два договора (напълно неконкретизиран), включени от жалбоподателя за едни и същи услуги, но с двама доставчика.

Относно неконкретизираното съдържание на договора от 06.01.2010 г. важат мотивите, изложени по отношение на предходния доставчик, които не трябва да се преповтарят. Представените от отношение на [фирма] приемо-предавателни протоколи са с изцяло неконкретизирано съдържание: „страните приемат, че другата страна е изпълнила точно и в срок поетите по договора ангажименти“. Документи с подобно съдържание препятстват извод, че между страните съществува реално правоотношение в посочения по-горе смисъл – с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на който се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга при наличие на пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация.

Изложеното правилно е довело приходните органи на извод за липса на предпоставките по чл.9, вр. чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС за признаване на правото на ДК.

При новото разглеждане на делото са представени същите писмени доказателства, които са ангажирани и в хода на ревизията (л.75-85 от адм.д.№ 6941/2018г.), поради което излагането на съображения и по тях е ненужно, тъй като такива са изложени по-горе в решението.

По отношение на другите фактури, издадени от този доставчик № 100007/03.01.2010 г. с предмет на доставката - „договор от 18.10.2008 г. и протокол от 30.12.2009 г.“ и № 150/29.01.2010 г. за доставка на валцдрат ф 8 на различни по вид и количества арматурно желязо, не са представени каквито и да е съпътстващи документи или писмени обяснения, което препятства извод, че на тях съответстват реални доставки.

Съдът не кредитира представените за целите на изготвяне на ССЕ доказателства по отношение на този доставчик, а именно текущи отчети, съдържащи се в Приложение № 12, както и приложените към жалбата до съда и съдържащи се на л.138-170 от адм.д.№ 6941/2018 г. Същите не съдържат достоверна дата по смисъла на чл.181 ГПК, поради което не е ясно защо не са представени още в хода на ревизията, още повече, че същата е повторна след отменително решение № 420/2014 г. на директора на ДОДОП С.. Това мотивира съда да приеме, че са изготвени за целите на процеса, още повече, че са неотнормирани към неконкретизирания предмет на договора от 06.01.2010 г.

Приетата по делото ССЕ не обосновава по категоричен и несъмнен начин извод за реалност на доставките. С изключение на две фактури (№ 0000100..7/03.01.2010 г. и № 0...150/29.01.2010 г.), които не отговарят на изискванията на ЗДДС, вещото лице е установило, че останалите спорни фактури съдържат реквизитите по чл.114, ал.1 ЗДДС и данъкът по тях е начислен коректно чрез включване в дневниците за продажби и в СД за съответните данъчни периоди. Тези обстоятелства безспорно са предпоставка за ползване на ДК, но не са достатъчни. Установените счетоводни данни при жалбоподателя за плащане от каса по спорните фактури не доказват реалност на доставките по съображения, изложени при доставчика [фирма], които не следва да се преповтарят.

По-нататък в заключението се обсъждат придружаващите спорните фактури документи, което е приоритетна дейност на съда, извършено е по-горе в настоящето

решение, поради което в тази ѝ част експертизата не се кредитира.

Коректното счетоводно отразяване на фактури при контрагентите също не обосновава категоричен извод за реалност на доставките. Счетоводството съдържа вторично счетоводно отразяване на първични счетоводни документи. След като, по вече изложените съображения, тези счетоводни документи не отразяват реални стопански операции, счетоводното им отразяване също не следва да се кредитира, вкл. относно редовността на воденото счетоводство. Установените от вещото лице работници са на длъжности, които не съответстват на предмета на представените с този доставчик договори.

Приетата при новото разглеждане на делото ССЕ с идентични задачи не е установила относими нови обстоятелства по отношение на този доставчик. Вещото лице Я. потвърждава, че по част от фактурите, издадени от [фирма], липсват придружаващи документи с оглед неконкретизирания им предмет, като изобщо не са установени счетоводни документи, доказващи отчитането на приходи по всички спорни фактури от този доставчик.

При новото разглеждане на делото е изискан РА на [фирма] за извършена ревизия по ЗДДС за периода 01.01.2010 г. – 31.12.2010 г., с който се установени задължения в размер на 31099.51 лв. и за данъчни периоди от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., с който са установени задължения в размер на 52 502.19 лв. По отношения на начисления от доставчика ДДС съдът съобразява тълкуването, дадено в решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело С-642/11 [фирма], а именно, че в рамките на данъчна ревизия данъчната администрация не е длъжна да прави проверка дали начисления и деклариран ДДС съответства на действително извършени от издателя на фактурата облагаеми доставки. В този смисъл, само от факта, че в съставен на издателя на фактура ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларираните от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурите съответстват на действително извършени облагаеми сделки.

3. През данъчен период м. 11.2008 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 39 116,60 лв. по фактура № 12/03.11.2008 г., издадена от [фирма], с посочено основание за издаване: „плащане по договор”.

В хода на ревизията е представен договор за търговско посредничество от 01.09.2008 г., с който [фирма] възлага на [фирма] да посредничи за получаване на възлагане и реализацията на застояли метални елементи на стойност 977 915,00 лв., находящи се в склада на [фирма]. [фирма] се е задължил да изпълни възложеното с договор в срок до 30 ноември 2008 година. Определено е възнаграждение в размер на 20% от общата стойност на реализираните продажби на застояли метални елементи, или 195 583,00 лв. без ДДС.

Съгласно договорните клаузи [фирма] следва да предостави необходимата на [фирма] във връзка с изпълнението на договора информация относно вида, количеството, състава, техническите параметри на металните елементи; възложителят се задължава да заплати договореното възнаграждение на [фирма], въз основа на двустранно подписан отчетен протокол, съдържащ данни относно количеството и стойността на реализираните метални отпадъци като посредничеството се счита за изпълнено след получаване от страна на [фирма] на пълния размер на цената на продаденото количество метални елементи.

Като доказателство за изпълнение на договора ревизираното лице е представило

протокол от 31.10.2008 г., съгласно който, в резултат на успешно проведени преговори от страна на посредника, е получено възлагане и са реализирани подробно описаните в табличен вид количества метални елементи на стойност 977 915,00 лв. В тази протокол не се сочи лицето (т.е. намереният от доставчика купувач), от което е получено възлагане.

Към договора и фактурата от [фирма] са приложени и 13 фактури с издател [фирма] и получател [фирма], издавани в периода от **04.09.2008 г. до 30.10.2008 г.** съставените между [фирма] и [фирма] фактури (л.353-364 от Приложение № 2) съдържат детайлно описание на предмета на доставките – видът на доставените контейнери, 42-метрова мачта, ограда, врати, 36-метрова кула, инсталация на климатик. Доставката на тези материали от жалбоподателя към негов основен контрагент [фирма], още в периода преди сключване на договора то 01.09.2008 г., е сигурно указание, че тези доставки са се случили без „посредничеството“ на [фирма]. Напротив, жалбоподателят предварително е бил наясно с доставените на [фирма] елементи в периода **04.09.2008 г. до 30.10.2008 г.**, което му е помогнало да състави приемо-предавателния-протокол от 31.10.2008 г. Изложеното навежда на извод, че отношенията на ревизираното дружество и с този доставчик са оформени единствено документално, без на същите да съответства реални доставки на услуги, което правилно е дало основание на приходните органи да откажат претендираното право на ДК.

Съставянето на документи, на които не съответстват реални стопански операции, изключва добросъвестността на жалбоподателя. След като страните по спорните доставки са използвали знанието на [фирма] относно доставените на [фирма] стоки, за да придават достоверност на правоотношенията си, не може да се кредитира с достоверност и извършено между тях плащане.

Въз основа на изложеното спорните фактури с предмет „плащане по договор“ не удостоверяват реални доставки на услуги като материалноправно изискване за признаване правото на приспадане на ДК. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част.

Идентични са представените за този доставчик доказателства в Приложение № 7, поради което същите не следва да се обсъждат във връзка с указанията, дадени в отменителното решение № 8619/26.06.2018 г. по адм.д.№ 1755/2018 г. на ВАС, VIII-мо отделение.

С молба от 16.02.2015 г. доставчикът [фирма] (л.1807 и сл.от Приложение № 8) е посочил, че за относимите периоди има назначени две лица на длъжности агент и юрисконсулт, които са неотнормирани към предмета на спорните фактури. В обяснението отново не е конкретизиран кой е „намереният“ в изпълнение на договора от 01.09.2008 г. клиент, което потвърждава констатациите, че намирането му не се е случило със съдействието и посредничеството на [фирма].

По отношение на този доставчик в Приложение № 9 и № 12 не се съдържат различни доказателства, поради което същите не следва да бъдат обсъждани във връзка с указанията, дадени в отменителното решение № 8619/26.06.2018 г. по адм.д.№ 1755/2018 г. на ВАС, VIII-мо отделение.

При новото разглеждане на делото са представени същите писмени доказателства, които са ангажирани и в хода на ревизията (л.67-70 и л.86-89 и л.306-316 от адм.д.№ 6941/2018г.), поради което излагането на съображения и по тях е ненужно, тъй като такива са изложени по-горе в решението.

Приетата по делото ССЕ не обосновава по категоричен и несъмнен начин извод за реалност на доставките. Вещото лице установява, че спорните фактури съдържат реквизитите по чл.114, ал.1 ЗДДС и данъкът по тях е начислен коректно чрез включване в дневниците за продажби и в СД за съответните данъчни периоди. Тези обстоятелства безспорно са предпоставка за ползване на ДК, но не са достатъчни. Установените счетоводни данни за плащане не доказват реалност на доставките по съображения, изложени при доставчика [фирма], които не следва да се преповтарят. По-нататък в заключението се обсъждат придружаващите спорните фактури документи, което е приоритетна дейност на съда, извършено е по-горе в настоящето решение, поради което в тази ѝ част експертизата не се кредитира.

Коректното счетоводно отразяване на фактури при контрагентите също не обосновава категоричен извод за реалност на доставките. Счетоводството съдържа вторично счетоводно отразяване на първични счетоводни документи. След като, по вече изложените съображения, тези счетоводни документи не отразяват реални стопански операции, счетоводното им отразяване също не следва да се кредитира, вкл. относно редовността на воденото счетоводство. Идентични са мотивите да не се кредитира установеното от вещото лице счетоводно отразяване на последващи доставки към [фирма] като основание за признаване реалността на доставките. Счетоводното отразяване на тези документи потвърждава тезата на съда, че жалбоподателят е наясно с правоотношенията си с [фирма] и е използвал това, за да оформи правоотношения с [фирма] само документално.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

4. През данъчни периоди м. 06.2008 г., м. 09.2008 г., м. 11.2008 г., м. 03.2009 г., м. 11.2010 г., м. 01.2011 г., 04.2011 г., м. 07.2011 г., м. 10.2011 г., м. 01.2012 г., м. 04.2012 г., м. 07.2012 г., м. 10.2012 г., м. 12.2012 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 185 826,12 лв. по 15 фактури, издадени от [фирма], с настоящо наименование [фирма].

Приходните органи са констатирани, че за предмет на доставката по фактурите от [фирма] е посочено: „по договор”, като в част от фактурите е вписан номер на договор, а в друга - не. Приели са, че фактурите без посочен номер на договор могат да се обвържат с конкретен такъв единствено от писмените обяснения, дадени от [фирма] при насрещната проверка.

От писмените обяснения на [фирма] можело да се приеме, че фактури № 8/30.06.2008 г., № 9/01.09.2008 г., № 12/24.11.2008 г. касаят **договор от 30.06.2008 г.** Тези фактури са с ДДС общо 113 437, 69 лв. и в тях за предмет на доставката е вписано: „100-003- съгласно договор”, а само във фактура № 12/24.11.2008 г. е вписан предмет на доставката 100-008 - консултантски услуги, съгласно договор.

В писмените обяснения [фирма] твърди, че в съответствие с ангажиментите си по този договор е осигурило на [фирма] нови проекти в областта на телекомуникационното строителство на стойност не по-малко от 2 800 000,00 евро. В табличен вид се сочат следните обекти: 4425 Вълген, 4639 Б., 5470 TVRS Б., 5143 К. и др. Сочи се, че възнаграждението, получено от изпълнението на този договор е 290 000,00 евро.

Фактура № 7/25.06.2008 г. е с предмет на доставката: „100-001 – Консултантски услуги и комисионна по договор № А1/007 от 01.07.2007 г.” и е с ДДС - 25 000,00 лв. **Договор № А1/007 от 01.07.2007 г. не е представен, нито от ревизираното лице, нито от доставчика.** Сред представените от [фирма] документи към фактура №

7/25.06.2008 г. е приложен договор от 26.05.2008 г. и писмени обяснения във връзка с него. Ревизираното лице е заявило, че е допусната грешка при изписването на номера на договора във фактурата. В тези писмени обяснения с сочи, че [фирма] е осигурило по договора клиенти на [фирма] на обща стойност не по-малко от 650 000,00 лв., като в табличен вид се сочат обектите: 4248 Горица В. Чука, 2194 Клисурса, 4249 П. и др.

Във фактура № 15/19.03.2009 г. е вписан предмет на доставката: „100-003 - съгласно договор” /ДДС 20 000,00 лв./. От обясненията, дадени от [фирма] може да се приеме, че тази фактура е във връзка с **договор от 02.01.2009 г.**, сключен между [фирма] и [фирма]. Издателят на фактурата твърди, че във връзка с договора от 02.01.2009 г. е осигурил възлагане на [фирма] за BSC в [населено място] на обща стойност 874 286,05 лв.

Във фактури № 91/18.11.2010 г., № 101/03.01.2011 г., № 115/01.04.2011 г., № 133/01.07.2011 г., № 145/03.10.2011 г., № 161/03.01.2012 г., № 176/02.04.2012 г., № 193/12.07.2012 г., № 205/01.10.2012 г. и № 206/01.07.2012 г., е посочено основание за издаване „съгласно договор от 01.07.2010 г.”. Във фактурите са вписани различни времеви периоди от м. 07.2010 г. до м. 12.2012 г.

Представен е **консултантски договор от 01.07.2010 г.**, с вписан предмет „консултации по най - добрите практики в сектора на информационните технологии и телекомуникациите, които са известни на Консултанта, предвид връзките и контактите му с многобройни организации, консултантски компании и др. В договора е посочено, че възложителя - [фирма] се задължава да заплаща на консултанта - [фирма] абонамент в размер на 9 000,00 лв. на тримесечие, без ДДС. В чл. 8 е записано, че възложителят се задължава да изплаща пътните и други разходи на членовете на екипа на консултанта, направени в изпълнението на договора.

Представено е писмено обяснение, в което се сочи, че във връзка с договора от 01.07.2010 г. [фирма] се е ангажиралило и е извършвало услуги по управление на паричните потоци на [фирма]. В писмените обяснения се сочи, че предоставянето на консултациите се изразявало в ежемесечен преглед и съвет какво, на кого и колко да бъде платено чрез провеждана между двете дружества комуникация по имейл, телефон или лични срещи.

Като доказателство за изпълнени договорни отношения между [фирма] и [фирма] - както по договора от 01.07.2010 г., така и по останалите договори, от страна на ревизираното лице са представени изходящи от доставчика писма на английски език (само част от тях са придружени с превод), с подпис на представляващия. Приложена е имейл кореспонденция за периода от 05.10.2010 г. до 10.12.2012 г., без превод между: Petros D. (електронна поща) и S. B. (S.bodrato@me.com). Представена е и кореспонденция с превод, с посочени дати от м. 08.2008 г. до 18.11.2009 г.

В Решение № 420/04.03.2014 г. на директора на ДОДОП С. е посочено, че [фирма] и [фирма] се представляват от едно и също лице Ф. Т. Ч..

В хода на ревизията е представен консултантски договор от 01.07.2010 г., с който [фирма] е възложило на [фирма] консултантски услуги във връзка с бизнес управление в областта на информационните технологии и телекомуникации, вкл. оценка и консултации по *подобряване на управленски практики*, подаване на редовна и актуализирана информация за развитието на пазара в България и чужбина, промотиране на услугите на възложителя, консултации по развитие на уменията за

работа в екип, консултации по наемане на други консултанти, срещу месечно възнаграждение от 9 000 лв.

Изготвените от страните приемо-предавателни протоколи (ППП) по този договор (л.231 и сл. от Приложение № 2) са с идентично съдържание – „консултантът е предоставил надлежно консултантски услуги в областта на информационните технологии и комуникации“. Както предметът на договора от 01.07.2010 г., така и приложените месечни ППП, не съдържат необходимата конкретика по отношение на вида на услугите - достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на който се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга при наличие на пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d`Or). По делото не са представени, респ. не са изготвени, договорените анализ на състоянието на възложителя, както и редовна и актуализирана информация за развитието на пазара в България и чужбина. Изложеното налага извод единствено за документално оформление на правоотношенията, без на същите да съответстват реални стопански операции.

Този извод се потвърждава от даденото от [фирма] в хода на ревизията обяснение (л.223 и сл. от Приложение № 2), че договорът от 01.07.2010 г. касае управление на парични потоци, тъй като това изобщо не съответства на неговия предмет. В обяснението е посочено, че въз основа на този договор са: въведени точни правила за отложено плащане и съвети, *какво, на кого и колко да бъде платено*. Това не само не съответства на предмета на договора от 01.07.2010 г., но е в разрез със задължението на търговците по чл.302 ТЗ за добросъвестност. Звучи житейски и икономически несериозно наемането на консултант за това, на кого и колко да се плати. Действително, в преведените в хода на съдебното производство доказателства се съдържа разменена кореспонденция с подобно съдържание (л.293-310 от дело № 6466/2015 г.), която не може да бъде отнесена към конкретно правоотношение, още по-малко към предмета на договора от 01.07.2010г.

Горното е основание, както да се откаже правото на ДК в частта по ЗДДС, така и да се увеличи финансовия резултат с незаконосъобразно отчетените приходи по смисъла на чл.10, ал.1, вр. чл.26, т.2 ЗКПО.

В хода на ревизията, с възражение от 12.11.2014 г., жалбоподателят е представил консултантски договор от 26.05.2008 г., според който [фирма], чрез Г. С. К., възлага на [фирма], чрез С. Б., италиански гражданин, консултантски услуги и експертна подкрепа, свързани с търговската дейност на възложителя в сферата на телекомуникационното строителство: проучване и анализиране на възможности за разрастване и развитие, експертна оценка и финансови анализи на пазарните цени в телекомуникационното строителство, съдействие за необходими на възложителя екологични оценки, сервитутни права, проучване на строителни разрешения и др.под., консултиране и съдействие при водене на преговори и сключване на сделки в сферата на телекомуникационното строителство, консултации и експертна оценка на строителни оферти, консултации в хода на изпълнение на строителния процес и др. договорът е сключен за срок от 1 месец срещу възнаграждение от 125 000 лв. без ДДС. С приложение от 26.05.2008 г. [фирма], чрез С. Б., се е задължило да осигури на [фирма] нови проекти в областта на телекомуникационното строителство на стойност не по-малко от 650 000 евро.

С протокол от 25.06.2018 г. страните са удостоверили, че изпълнителят е предоставил надлежно консултантски услуги и експертна подкрепа, свързани с търговската дейност на възложителя.

Договорът от 26.05.2008 г. и приемателният протокол от 25.06.2008 г. не предоставят възможност да се установи видът на договорената услуга, доколкото консултантската услуга е изключително широко понятие, нито приемането на резултат от евентуално изпълнена услуга, по смисъла на цитираната по-горе практика на СЕС по дело C-151/13 Le R. d'Or. Не може да се приеме, че между страните е налице 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, още повече, че по никакъв начин не може да се установи как е определена договорната цена от 125 000 лв. без ДДС. Ето защо фактури с предмет плащане по този договор не удостоверяват реални доставки на услуги.

В ревизията е представен договор от 02.01.2009 г. (л.154 и сл. от приложение № 1 от преписката) с напълно идентичен предмет на договора от 26.05.2008 г., срещу възнаграждение на консултантските услуги от 100 000 лв. без ДДС и срок на действие до 30.04.2009 г. С приложение от 02.01.2009 г. [фирма], чрез С. Б., се е задължило да осигури на [фирма] нови проекти в областта на телекомуникационното строителство на стойност не по-малко от 400 000 евро. „Приемането“ на изпълнението на услугата е по идентичен на предходния договор от 26.05.2008г. начин – чрез общ протокол с посочване на обект един обект (л.154 от приложение № 1 от преписката). Идентичното съдържание на договора и приемо-предавателния протокол (ППП) правят относими договорите за неизпълнение на изискванията за реалност на доставките на услуги, цитирани по-горе, които не следва да се преповтарят. Спорните фактури с предмет „по договор“ не обосновават извод за реални доставки на консултантски услуги.

В ревизията е представен договор от 30.06.2008 г. (л.90 и сл. от приложение № 1 от преписката) с напълно идентичен предмет на договора от 26.05.2008 г. Уговорен е 5-месечен срок на договора и възнаграждение от 290 000 евро без ДДС. С приложение от 30.06.2008 г. [фирма], чрез С. Б., се е задължило да осигури на [фирма] нови проекти в областта на телекомуникационното строителство на стойност не по-малко от 2 800 000 евро. „Приемането“ на изпълнението на услугата е по идентичен на предходния договор от 26.05.2008г. начин – чрез общ протокол с посочване на обекти в областта на телекомуникационното строителство (л.89 от приложение № 1 от преписката). Идентичното съдържание на договора и приемо-предавателния протокол (ППП) правят относими договорите за неизпълнение на изискванията за реалност на доставките на услуги, цитирани по-горе, които не следва да се преповтарят. Тук е мястото да се отбележи, че част от обектите, посочени в ППП към договора от 26.05.2008 г. – Горица В. чука, Клисуря, П., С., К., База НАТО в Б., фигурират в преведената в хода на съдебното производство „кореспонденция“ между страните, като изпълнени по договора от 30.06.2008 г. Това обстоятелства навежда на категоричен извод единствено за документално оформление на правоотношенията между страните, на което не съответстват реални стопански операции. Горното е основание, както да се откаже правото на ДК в частта по ЗДДС, така и да се увеличи финансовия резултат с незаконосъобразно отчетените приходи по смисъла на чл.10, ал.1, вр. чл.26, т.2 ЗКПО.

В хода на съдебното производство е направен превод на документите от преписката, представени на чужд език. От тях се установява, че по договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС0008/26.08.2008 г., на същата дата 26.08.2008 г. „Г. ПРОПЪРТИ” О. уведомява жалбоподателя, че в следващите дни ще получи поръчка за работа от „К. България мобайл“ за изпълнение поръчка на външна енерго-снабдителна линия на обект „Горица- В. чука“ на обща стойност 137 287.00 лв.

По договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС0009/07.10.2008 г., на същата дата 07.10.2008 г. [фирма] уведомява жалбоподателя, че в следващите дни ще получи поръчка за работа от „К. България мобайл“ за изпълнение на поръчка външна енерго-снабдителна линия на обект „Клисура“ на обща стойност 137 444.00 лв.

По договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС0009/07.10.2008 г., на същата дата 07.10.2008 г. [фирма] уведомява жалбоподателя, че в следващите дни ще получи поръчка за работа от „К. България мобайл“ за изпълнение на поръчка външна енерго-снабдителна линия на обект „Клисура“ на обща стойност 267 444.00 лв.

По договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС0010/07.10.2008 г., на същата дата 07.10.2008 г. [фирма] уведомява жалбоподателя, че ще получи поръчка за работа от „К. България мобайл“ за изпълнение на поръчка външна енерго-снабдителна линия – изпълнение на път за достъп до обект „П.“ на обща стойност до 80 000 евро.

По договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС0011/07.10.2008 г., на същата дата 07.10.2008 г. [фирма] уведомява жалбоподателя, че ще получи поръчка за работа от „К. България мобайл“ за изпълнение на поръчка външна енерго-снабдителна линия – изпълнение на път за достъп до обект „С.“ на обща стойност до 60 000 евро.

По договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС0012/07.10.2008 г., на същата дата 07.10.2008 г. [фирма] уведомява жалбоподателя, че ще получи поръчка за работа от „К. България мобайл“ за поръчка външна енерго-снабдителна линия – изпълнение на работи на зелен терен на обект „К.“ на обща стойност до 160 000 евро.

По договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС0013/14.01.2009 г., на същата дата 14.01.2009 г. [фирма] уведомява жалбоподателя, че ще получи поръчка за работа от „К. България мобайл“ за поръчка външна енерго-снабдителна линия – изпълнение на допълнителни работи на обект „Б. База НАТО“ на обща стойност до 60 000 евро.

По договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС0014/14.01.2009 г., на същата дата 14.01.2009 г. [фирма] уведомява жалбоподателя, че ще получи поръчка за работа от „К. България мобайл“ за поръчка външна енерго-снабдителна линия – изпълнение на допълнителни работи на обект „В.“ на обща стойност до 60 000 евро.

По договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС М.-Бизнес парк от 30.03.2009 г., на същата дата 30.03.2009 г. „Г. И.” О. уведомява жалбоподателя, че „К. България мобайл“ планира да построи нов мобилен център за превключване в [населено място] – Бизнес парк, като работите ще бъдат изпълнени от „Е. констръкиън“ на база одобрени от „К. България мобайл“ работни чертежи, касаещи изпълнение на СМР.

С писмо от 15.09.2009 г., по договор от 30.06.2008 г., [фирма] изпраща на жалбоподателя проект на количествена сметка, получена от „К. България мобайл“ от 15.09.2009 г. относно Мобилен център за превключване 3.

С писмо от 16.09.2009 г., по договор от 30.06.2008 г., [фирма] изпраща на жалбоподателя пълен набор от проектни документи за Мобилен център за превключване 3.

С писмо от 18.11.2009 г., по договор от 30.06.2008 г., [фирма] уведомява жалбоподателя, че е провел разговори с „К. България мобайл“, за да ускорят

подписването на сертификата за предварително приемане.

По договор от 30.06.2008 г., референция № ЕС BSC-Б. от 30.01.2009 г., на същата дата 30.01.2009 г. [фирма] уведомява жалбоподателя, че „К. България мобайл“ планира изграждането на нов Контролер на базова станция [населено място], като работите ще бъдат изпълнени от „Е. констръкшън“ на база одобрени от „К. България мобайл“ работни чертежи, касаещи изпълнение на СМР.

С писмо от 30.03.2009 г., по договор от 30.06.2008 г., [фирма] изпраща на жалбоподателя проект на количествена сметка от 30.03.2009 г., получена от „К. България мобайл“ относно Контролер на базова станция [населено място].

Преведената кореспонденция между [фирма] и „Е. констръкшън“ е обемна и извън гореизложеното касае преводи на документи на л.238-269 и л.294-339 от адм.д.№ 6466/2015 г., детайлното изброяване на които е ненужно. Същите касаят договор от **30.06.2008** г. и писма на доставчика, изпратени в периода от 07.10.2008 г. до 27.12.2012 г. относно обекти на „К. България мобайл“ Всички писма съдържат указание за изготвянето им от С. Б..

В хода на съдебното производство е преведен договор № PLA 12114 *без дата* (л.270-280 от дело № 6466/2015 г.), с който [фирма] е възложил на [фирма], чрез Е. А., всички услуги по придобиване на обекти на възложителя за мрежата за мобилна и универсална мобилна телекомуникационна система (*GSM и UMTS*). Конкретният вид на услугата е договорен в приложение № 1, което също не съдържа отбелязване за дата на издаване (л.281 и сл. дело № 6466/2015 г.). Приложение № 3, без дата, касае времеви график (л.286 и сл. дело № 6466/2015 г.). В приложение № 4, без дата, са договорени цени на услугите (л.288 и сл. дело № 6466/2015 г.). Преведени са и поръчки за закупуване, издадени от [фирма] като възложител към [фирма] като доставчик (л.289-293 от дело № 6466/2015 г.).

Предметът на договор № PLA 12114 е определен като: осигуряване на услуги, описани в приложение № 1, вкл. осигуряване на всички необходими технически, правни и други документи, описани в приложение № 2, завършване на всички процедури за издаване на оторизации и лицензии. В т.4.1. от договора е посочено, че възложителят може да възложи услугите, предмет на настоящия договор чрез писмена поръчка за закупуване към изпълнителя, която се приема с мълчаливо съгласие или изричен отказ, изпратен от изпълнителя по факс или и-мейл. В т.5 от договора също е договорен начин на контакт между страните в случай на вариации. Изпълнителят се е задължил ад поддържа непрекъснат контакт с възложителя по време на целия период на договора (т.6.1.1). *От своя страна възложителят се е задължил* да предостави на изпълнителя всички всички стандарти, пояснения и допълнителна документация, вкл. одобрени документи за обектите (т.7.1.). В приложение № 1 към договора също са описани дължимите услуги: подготовка на проект, проектен пакет, разрешително за строеж и всички съпътстващи дейности, които са обемни и не могат да бъдат изброени. Част от услугите е водене на преговори по получаване на право на достъп (гърба на л.284 от дело № 6466/2015 г.) Никъде в договор № PLA 12114 не е посочено, че ще се използва посредничеството на трети лице. Напротив, от съдържанието им се установява, че страните ([фирма] и [фирма]) детайлно са уредили начина на взаимни преки контакти помежду си, вкл. и водене на преговори от страна на изпълнителя. Предаването на документацията също е договорено пряко от възложителя към изпълнителя, поради което преведените доказателства за предоставяне от [фирма] на проектна документация от [фирма] в полза на

жалбоподателя влиза в пряко противоречие с други доказателства, които следва да се кредитират - договор № PLA 12114, тъй като няма спор, че жалбоподателят е участвал в изпълнението на съответни услуги към [фирма].

Дата на сключване на споразумение № PLA 12114 липсва и във варианта му на английски език (л.1048 и сл. от Приложение № 4).

Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства навежда на извод, че по повод на договор № PLA 12114 жалбоподателят е разполагал с пълната документация на обектите на [фирма], получена пряко от възложителя, въз основа на която за него е било лесно да изготви документи за правоотношенията си с [фирма], с настоящо наименование [фирма]. Изложеното налага извод, че спорните правоотношения са оформени единствено документално, без на същите да съответстват реални стопански операции, т.е. при липса на реални доставки на услуги. Указание в тази насока са и отделни неточности в документите, които сочат, че правоотношенията са оформени единствено документално – напр. л.228 от адм.д.№ 6466/2015 г. касае едновременно обект в С. и Б. (също и документът на английски език на л.116 от Приложение №1), л.80 от приложение № 1 от преписката касае писмо от 23.04.2008 г., относимо към договор от 26.05.2008 г., което е невъзможно във времеви аспект, също и от л.82 до л.87 от приложение № 1 от преписката относно писма 2007 г., основани на договора от 26.05.2008 г. Тук е мястото да се посочи, че 5-месечният срок на сключване на договора от 30.06.2008 г. не съответства на преведената кореспонденция, която се отнася до периода от 2007 г. до 2012 г.

Съставянето на документи, на които не съответстват реални стопански операции, изключва добросъвестността на жалбоподателя. След като страните по спорните доставки са използвали знанието на [фирма] относно възложените му обекти на [фирма], за да придават достоверност на правоотношенията си, не може да се кредитира с достоверност и извършено между тях плащане.

Въз основа на изложеното спорните фактури с предмет „плащане по договор“ не удостоверяват реални доставки на услуги като материалноправно изискване за признаване правото на приспадане на ДК. Дължимо е отхвърляне на оспорването в тази му част.

Идентични са съображенията и по отношение на представените в хода на ревизията доказателства (л.366-517 от Приложение № 2), които вече бяха обсъдени по-горе, поради което съдът не намира за необходимо да преповтаря съображенията си и по тези доказателства във връзка с изпълнение на указанията, дадени в отменителното решение № 8619/26.06.2018 г. по адм.д.№ 1755/2018 г. на ВАС, VIII-мо отделение.

С писмо от 02.07.2014 г. доставчикът [фирма] е предоставил идентични доказателства на обсъдените по-горе, поради което съдът приема, че не е необходимо излагането на допълнителни съображения по тях във връзка с указанията, дадени в отменителното решение № 8619/26.06.2018 г. по адм.д.№ 1755/2018 г. на ВАС, VIII-мо отделение. Относимо е даденото от доставчика обяснение, че има основна дейност по отдаване на недвижими имоти под наем, която не кореспондира с предмета на спорните фактури. По декларация на доставчика от 25.06.2014 г. същият е „свързано лице“ със жалбоподателя чрез общия управител и на двете дружества Ф. Ч., което безспорно улеснява знанието относно обстоятелствата, изложени по-горе в решението. Указание в тази насока е, че в хода на съдебното производство документи за [фирма] са предоставени на вещото лице от жалбоподателя, а не от доставчика (л.683 от адм.д.№ 6466/2015 г.).

Липсват данни за привръзка между представените по отношение обекта на [фирма] доказателства в Приложение № 6 и № 7, със спорните по делото фактури, договори и приемо-предавателни протоколи, поради което е неотнормимо тяхното обсъждане. Напротив, от тях се установява, че по отношение на доставчици, за които правото на ДК не е отказано (напр. [фирма] и поддоставчик [фирма]) съставените документи – договори са със значително по-конкретизирано съдържание, което е още една индикация за липса на реални доставки по спорните фактури и за недобросъвестност на жалбоподателя.

По отношение на този доставчик в Приложение № 12 не се съдържат различни доказателства, поради което същите не следва да бъдат обсъждани във връзка с указанията, дадени в отменителното решение № 8619/26.06.2018 г. по адм.д.№ 1755/2018 г. на ВАС, VIII-мо отделение.

При новото разглеждане на делото са представени същите писмени доказателства, които са ангажирани и в хода на ревизията (л.71-74 и л.91-95 и л.171-251 от адм.д.№ 6941/2018г.), поради което излагането на съображения и по тях е ненужно, тъй като такива са изложени по-горе в решението.

Съобразно предмета на спорните фактури представения от доставчика договор за консултантски услуги от 10.05.2012 г. е неотнормим към спора, тъй като не е посочен във фактурите.

Приетата по делото ССЕ не обосновава по категоричен и несъмнен начин извод за реалност на доставките. Вещото лице е установило несъответствие в предмета на фактура № 0...7/25.06.2008 г., в която е отбелязано, че се издава във връзка с договор № А1007/01.07.2007 г., какъвто не е представен. Налице са и отделни несъответствия при счетоводното отразяване – в дневника за продажби е *дълготраен актив*, а по фактура – по договор (л.711 от адм.д.№ 6466/2015 г.). Това потвърждава извода за документално оформление на правоотношенията. За част от фактурите е установено, че отбелязаният в тях предмет „по договор“, без неговото конкретизиране и без наличието на приемо-предавателни протоколи, не съответства на изискванията на чл.114, ал.1 ЗДДС (л.710 от адм.д.№ 6466/2015 г.). За останалите фактури е установено, че съдържат реквизитите по чл.114, ал.1 ЗДДС и данъкът по тях е начислен коректно чрез включване в дневниците за продажби и в СД за съответните данъчни периоди. Тези обстоятелства безспорно са предпоставка за ползване на ДК, но не са достатъчни. По отношение на този доставчик вещото лице не е установило представени от страните доказателства за плащане, а само обобщени оборотни ведомости, от които не може да се изведе информация за осчетоводяване на плащане. Установените счетоводни данни за плащане (по регистър на аналитична сметка 401 „Доставчици“) не доказват реално плащане.

По-нататък в заключението се обсъждат придружаващите спорните фактури документи, което е приоритетна дейност на съда, извършено е по-горе в настоящето решение, поради което в тази ѝ част експертизата не се кредитира.

Коректното счетоводно отразяване на фактури при контрагентите също не обосновава категоричен извод за реалност на доставките. Счетоводството съдържа вторично счетоводно отразяване на първични счетоводни документи. След като, по вече изложените съображения, тези счетоводни документи не отразяват реални стопански операции, счетоводното им отразяване също не следва да се кредитира, вкл. относно редовността на воденото счетоводство. Вещото лице не установява различно констатации по отношение на кадровата обезпеченост на доставчика от тези,

установени в хода на ревизията, още повече, че установените при доставчика работници са на длъжности, които не съответстват на предмета на договорите.

Приетата при новото разглеждане на делото ССЕ с идентични задачи не е установила относими нови обстоятелства по отношение на този доставчик. Вещото лице Я. е установила липсата на придружаващи фактурите документи и липсата на данни за осчетоводяването им при доставчика (л.388-389 от адм.д.№ 6941/2018 г.), което потвърждава изводите на съда, че спорните фактури не отразяват реални стопански операции.

При новото разглеждане на делото е изискан РА на „Г. и “вестмънт” Е. за извършена ревизия по ЗДДС за периода 27.03.2009 г. – 30.04.2011 г., с който се установени задължения в размер на 164 839.59 лв. По отношения на начисления от доставчика ДДС съдът съобразява тълкуването, дадено в решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело С-642/11 [фирма], а именно, че в рамките на данъчна ревизия данъчната администрация не е длъжна да прави проверка дали начисления и деклариран ДДС съответства на действително извършени от издателя на фактурата облагаеми доставки. В този смисъл, само от факта, че в съставен на издателя на фактура ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурите съответстват на действително извършени облагаеми сделки.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

5. През данъчен период м. 11.2008 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 115 090,55 лв. по 9 фактури от [фирма], с предмет: арматурно желязо, горена тел, СМР по протокол обр.19, демонтаж на теракотени плочки на под – кухня, разчистване, натоварване, извозване, разтоварване и депониране на строителни отпадъци, направа на преградни стени от гипсокартон и двуслойно обшиване от бетонов под до покривен панел, доставка и монтаж на вътрешна алуминиева дограма със стъклопакет.

По отношение на този доставчик жалбоподателят е представил договор от 15.12.2009 г., с който му е възложил извършване на строителство на GSM базови станции и изграждане на външни електрозахранвания - мрежа Н.Н и Ср.Н., по единични цени, посочени в приложение № 1, **което не е представено**. Липсата на един от съществените договорни елементи – договорната цена, изцяло бламира възможността за реални правоотношения между страните.

С договора възложителят се е задължил при всеки конкретен случай на възлагане на определена услуга или дейност по договора, да изготви и предаде на изпълнителя поръчка с технически параметри (приложение № 2 към договора) и да го запознае с всички свои изисквания, както и да осигури достъп до цялата необходима информация за изпълнението на поръчката. Възложителят следва да приеме и да заплати възнаграждение за извършената съгласно договора и поръчката работа чрез подписване на приемо-предавателен протокол – приложение 3 и подробна количествено - стойностна сметка – Приложение 4.

Всички тези допълнително посочени в договора документи, които са относими към конкретизиране на неговите параметри – конкретна поръчка и конкретна цена, не са представени, поради което не може да се направи извод за изпълнение на реални доставки на услуги в посочения по-горе смисъл – с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на който се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната

равностойност на предоставената услуга при наличие на пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Това правилно е навело приходните органи на извод за липса на реални доставки като предпоставка за ползване на ДК.

По отношение на доставките на стоки от [фирма] следва да се съобрази, че същите касаят значителни количества: 53 370 кг арматурно желязо и 16 720 кг горена тел, 49 510 кг арматурно желязо и 13 275 кг горена тел, 47 875 кг арматурно желязо и 6 340 кг горена тел, 2520 броя строителни тухли, 46 050 кг арматурно желязо и 9 106 кг горена тел, 47 420 кг арматурно желязо и 2 119 кг горена тел, 93 340 кг арматурно желязо. При липса на данни за кадрова обезпеченост на доставчика и на данни за търговски обект, в който той да съхранява тези значителни количества материали, правилно приходните органи са отrekli реалността на доставките на процесните стоки. За доказване реалността на фактурираните количества стоки е относимо изследване на тяхното съхранение, товаро-разтоварване, транспорт и приемо-предаване, за което по делото липсват доказателства.

Правилно като допълнителна индичия на липса на осъществявана от доставчика реална стопанска дейност, приходните органи са съобразили, че [фирма] няма регистрирано фискално устройство с данните, вписани във приложените фискални бонове, установено при съпоставка на вписаните във фискалните бонове индивидуални номера на фискално устройство и фискална памет с данните за регистрирани от [фирма] фискални устройства.

Даденото от ревизираното лице обяснение, че [фирма] е доставяло материали във връзка с изграждането на следните сгради, възложени му от [фирма]: MSC 3 - Бизнес парк С.; BSC - Стара З.; BSC – Б., не способства за изясняване на предмета на спорните доставки.

Фактурите с предмет различни видове СМР (л.1697-1700 от приложение № 7), макар да съответстват на предмета на договора от 15.12.2009 г., не са придружени с никакви други документи, посочени по-горе като писмени поръчки, количествено-стойностна сметка, приемане с акт – образец 19 на СМР, начин на определяне на договорната цена, поради което не обективират реални доставки на строителни услуги. Освен, че не е представен посоченият в тях акт – образец 19, във фактурите липсва посочване на конкретния обект, на който са изпълнени СМР.

При новото разглеждане на делото са представени същите писмени доказателства, които са ангажирани и в хода на ревизията (л.126-132 от адм.д.№ 6941/2018г.), поради което излагането на съображения и по тях е ненужно, тъй като такива са изложени по-горе в решението.

По отношение на този доставчик в Приложение № 12 не се съдържат различни доказателства, поради което същите не следва да бъдат обсъждани във връзка с указанията, дадени в отменителното решение № 8619/26.06.2018 г. по адм.д.№ 1755/2018 г. на ВАС, VIII-мо отделение.

Приетата по делото ССЕ не обосновава по категоричен и несъмнен начин извод за реалност на доставките. Вещото лице установява, че спорните фактури съдържат реквизитите по чл.114, ал.1 ЗДДС и данъкът по тях е начислен коректно чрез включване в дневниците за продажби и в СД за съответните данъчни периоди. Тези обстоятелства безспорно са предпоставка за ползване на ДК, но не са достатъчни. Установените при жалбоподателя счетоводни данни за плащане не доказват реалност на доставките по съображения, изложени при доставчика [фирма], които не следва

да се преповтарят. Поради неустановен контакт с доставчика и липса на данни вещото лице не установява редовност на воденото от него счетоводство.

По-нататък в заключението се обсъждат придружаващите спорните фактури документи, което е приоритетна дейност на съда, извършено е по-горе в настоящето решение, поради което в тази ѝ част експертизата не се кредитира. Вещото лице не установява различно констатации по отношение на кадровата обезпеченост на доставчика от тези, установени в хода на ревизията.

При новото разглеждане на делото е изискан РА на [фирма] за извършена ревизия по ЗДДС за периода 01.06.2009 г. – 31.07.2012 г. и за корпоративен данък за периода 2009 г.-2011 г., с който се установени задължения в размер на 4 643 505.77 лв. По отношения на начисления от доставчика ДДС съдът съобразява тълкуването, дадено в решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело С-642/11 [фирма], а именно, че в рамките на данъчна ревизия данъчната администрация не е длъжна да прави проверка дали начисления и деклариран ДДС съответства на действително извършени от издателя на фактурата облагаеми доставки. В този смисъл, само от факта, че в съставен на издателя на фактура ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурите съответстват на действително извършени облагаеми сделки.

По изложените съображения е дължимо отхвърляне на оспорването и в тази му част.

6. През данъчен период м. 11.2009 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 60 015,60 лв. по 12 фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставката: гипсова мазилка, лепило за камък, грунд, шпакловка, боя - трикомпонентна, баки 18,5 л., тухли четворки, цимент, теракол, фиброизолация - рула, лепило за гипсокартон.

Ревизорите са съобразили, че при първата ревизия, на [фирма] е извършена насрещна проверка. Искането за представяне на документи, адресирано до [фирма], е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК и изисканите документи не са представени. Констатирано е, че на [фирма] е извършена ревизия за установяване задълженията по ЗДДС за периодите 01.01.2009 г. - 31.12.2009 г. и с ревизионен акт № [ЕГН]/21.01.2011 г. са установени задължения в размер на 8 682 595,74 лв., ведно със съответните лихви. Ревизията е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК, т. к. от [фирма] не са представени изисканите документи.

Във връзка с фактурите от [фирма] ревизираното лице е представило само следните документи: копия от фактурите, фискални бонове и хронологична ведомост за период от 01.11.2009 г.-30.11.2009 г.

Приходните органи са направили съпоставка на вписаните във фискалните бонове индивидуални номера на фискално устройство и фискална памет с данните за регистрирани фискални устройства от [фирма], при която са констатирани, че дружеството няма регистрирано ФУ с данните, вписани във фискалните бонове. От този факт ревизиращите са направили извод, че не е извършено плащане по фактурите.

Констатирано е, че към датите на издаване на спорните фактури [фирма] има назначени 6 лица на трудов договор и на длъжности: инженер проектант - 1, работник строителство - 1, търговски сътрудник - 2, продавач-консултант – 2, от което е направен извод, че [фирма] няма необходимата материално - техническа обезпеченост за извършване на доставките.

Спорните фактури имат за предмет значителни количества строителни материали: 2400 броя гипсова мазилка по 25 кг, 800 броя лепило за камък по 25 кг, 310 броя баки грунд-шпакловка от 18.5 литра, 50 000 броя тухли четворки, 7000 торби с цимент по 25 кг, 2000 броя теракол по 25 кг, 500 рула фиброизолация, 3000 броя гипсова мазилка (този предмет е изцяло неконкретизиран), 3000 броя теракол торби по 25 кг, 10 000 броя цимент по 25 кг, 2000 броя лепило за гипскартон от 30 кг. Тези значителни количества стока обосновано поставят въпроси за нейното съхранение, товарене и разтоварване, както и превоз. При налични четирима работници при доставчика като инженер проектант, работник строителство, търговски сътрудник и продавач-консултант и при липса на данни за търговски обект, в който доставчикът да съхранява тези значителни количества материали, правилно приходните органи са отrekli реалността на доставките на процесните стоки. Като допълнителни индиции на липса на осъществявана от доставчика реална стопанска дейност са фактите на непредставяне на доказателства, вкл. по повод на извършена му ревизия, която е установила задължения в изключително големи размери. Тези обстоятелства, обсъдени съвкупно с установените несъответствия при платежните документи, правилно са навели на извод за липса на реални доставки на стоки по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112/ЕО - всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик.

По отношение на този доставчик в Приложение № 12 не се съдържат различни доказателства, поради което същите не следва да бъдат обсъждани във връзка с указанията, дадени в отменителното решение № 8619/26.06.2018 г. по адм.д.№ 1755/2018 г. на ВАС, VIII-мо отделение.

При новото разглеждане на делото са представени същите писмени доказателства, които са ангажирани и в хода на ревизията (л.119-124 от адм.д.№ 6941/2018г.), поради което излагането на съображения и по тях е ненужно, тъй като такива са изложени по-горе в решението.

Приетата по делото ССЕ не обосновава по категоричен и несъмнен начин извод за реалност на доставките. Вещото лице установява, че спорните фактури съдържат реквизитите по чл.114, ал.1 ЗДДС и данъкът по тях е начислен коректно чрез включване в дневниците за продажби и в СД за съответните данъчни периоди. Тези обстоятелства безспорно са предпоставка за ползване на ДК, но не са достатъчни. Установените при жалбоподателя счетоводни данни за плащане не доказват реалност на доставките по съображения, изложени при доставчика [фирма], които не следва да се преповтарят. Поради неустановен контакт с доставчика и липса на данни вещото лице не установява редовност на воденото от него счетоводство.

По-нататък в заключението се обсъждат придружаващите спорните фактури документи, което е приоритетна дейност на съда, извършено е по-горе в настоящето решение, поради което в тази ѝ част експертизата не се кредитира. Вещото лице не установява различно констатации по отношение на кадровата обезпеченост на доставчика от тези, установени в хода на ревизията.

Приетата при новото разглеждане на делото ССЕ с идентични задачи не е установила относими нови обстоятелства по отношение на този доставчик. Вещото лице Я. потвърждава, че по част от фактурите, издадени от [фирма], липсват придружаващи документи с оглед неконкретизирания им предмет, като изобщо не са установени счетоводни документи, доказващи отчитането на приходи по всички спорни фактури

от този доставчик (л.390 от адм.д.№ 6941/2018 г.).

При новото разглеждане на делото е изискан РА на [фирма] за извършена ревизия по ЗДДС за периода 01.11.2009 г. – 31.01.2010 г., с който се установени задължения в размер на 3 837 119.31 лв. По отношения на начисления от доставчика ДДС съдът съобразява тълкуването, дадено в решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело С-642/11 [фирма], а именно, че в рамките на данъчна ревизия данъчната администрация не е длъжна да прави проверка дали начисления и деклариран ДДС съответства на действително извършени от издателя на фактурата облагаеми доставки. В този смисъл, само от факта, че в съставен на издателя на фактура ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС, не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурите съответстват на действително извършени облагаеми сделки.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

II. Относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 25 474, 85 лв. за м. 12.2009 г. по фактури от [фирма], [фирма] и [фирма] и 33,31 лв. за м. 11.2008 г. по фактура, издадена от [фирма], ревизиращите са приели, че са за представителни цели и не са свързани с основната дейност на ревизираното лице. Като инстанция по същество на спора съгласно чл.155, ал.1 ДОПК решаващият орган е конкретизирал основанието на отказ на ДК по чл. 70, ал.1, т. 2 от ЗДДС - стоките са предназначени за дейности, различни от дейността на ревизираното лице.

През данъчен период **м.12.2009 г.** не е признато правото на приспадане общо в размер на 4 448,85 лв. по четири фактури, издадени от **[фирма]**. Фактурите са с предмет на доставка: санитария: теракот, гранитогрес, шкафове, вани, шкафове, огледала, мивки и др.

В хода на ревизията са представени спорните фактури с предмет различни видове теракотени материали и обяснение от управителя на доставчика В. Й. В. от 10.02.2015 г. относно неговата техническа и кадрова обезпеченост (л.1789 и сл. от Приложение № 8).

По повод молба на жалбоподателя по реда на чл.192 ГПК, в хода на съдебното производство доставчикът [фирма], [населено място], чрез В. В., е представил по делото копия от спорните фактури, ведомости за заплати, оборотни ведомости, счетоводни справки и др. (л.558 и сл. от дело № 6466/2015 г.). Техническата и кадрова обезпеченост на доставчика е установена, но с оглед различното правно основание на отказа, същата е ирелевантна.

Фактурите са с предмет различни видове стоки – мебели, мивки, огледало, умивалник, ПВС външен и вътрешен ъгъл, WC-биде, биде с крепежни елементи, Р. – кухненска мивка за вграждане, Д. –двойна закачалка, поставка за тоалетна хартия, единични кърпи, четка; фриз, стъклени тухни, мозайка, гранитогрес; моноброк с бял капак, фламенко блок, шкаф К., мивка О.-Р., ъглов моноблок, стом.вана, душ кабина, смесител за баня; редуктор, капа, адаптор, сферичен кран, коляно, муфа, разклонители, луминисцентни пури, ел.трансформатор, водомер, нипел, холендърм вана М., сифон СТАНДАРТ, параван, вана с аксесоари, четка за WC, ВИДИМА Р. ръчен душ, писоар със закрито хранване, С. НЮ стоящ стол за кухня, С. микс за вграждане; шкафове, мивки, огледала, държач за кърпи, сапуни и чаши, различни видове кранове и винтили, комплекти за монтаж за мивка и тоалетна, скоби за водопровод, тръби за топла и студена вода.

Предметът на спорните четири фактури от [фирма] е относим към ремонт на кухня,

баня и прилежащи ВиК части. Обоснован е изводът на приходните органи, че е изцяло в доказателствена тежест на ревизирия субект да докаже, че е използвал стоките, за които е ползвал ДК, не за лични нужди, а за извършване на облагаеми доставки (чл. 69, ал. 1 от ЗДДС). При липсата на доказателства за влагане на стоките в икономическата дейност, вкл. за евентуална тяхна последваща реализация, правилно приходните органи са отказали правото на ДК. В тази връзка правилно е съобразена специфичната дейност на ревизираното лице, която не изисква влагане/използване на стоки от разглежданите видове.

Основната дейност на дружеството е изграждане и поддръжка на съоръжения в областта на мобилните комуникации. Посочените във фактурите стоки и материали не кореспондират с тази дейност, а по-скоро са свързани с лични нужди – ремонт и/или изграждане на баня и кухня. При липса на доказателства от ревизираното лице за влагане на тези материали в конкретен обект и използването им за последващи доставки, отказът на ДК е правилен и законосъобразен.

При новото разглеждане на делото са представени същите писмени доказателства, които са ангажирани и в хода на ревизията (л.112-117 от адм.д.№ 6941/2018г.), поради което излагането на съображения и по тях е ненужно, тъй като такива са изложени по-горе в решението.

През данъчен период м. **12.2009 г.** не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 000,00 лв. по фактура № 50/21.12.2009 г., издадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК] за доставка на хладилници, прахосмукачки, маси, портативни колони за компютър, портативни радиа, цифрови рамки и други, както и в размер на 11 024,00 лв. по фактура № [ЕГН]/29.12.2009 г., издадена от [фирма] за доставка на рекламни пакети. За данъчен период м.11.2008 г. е отказано правото на ревизираното лице на данъчен кредит по фактура №[ЕГН]/01.11.2008 г., издадена от [фирма] с предмет на доставка мъжки обувки.

Съдът намира за правилен и обоснован отказът на ДК по идентични с предходния доставчик мотиви – жалбоподателят не е представил никакви доказателства и/или обяснения за реализацията на стоките по посочените фактури във връзка с основната си икономическа дейност. Предметът на фактурите, преценен във връзка с дейността на дружеството по изграждане и поддръжка на съоръжения в областта на мобилните комуникации, указва, че стоките са ползвани за лични и представителни цели. Следователно, правото на данъчен кредит по спорните фактури е отказано на основание чл. 70, ал.1, т. 2 и т.3 от ЗДДС - стоките са предназначени за дейности, различни от дейността на ревизираното лице, а по фактурата от [фирма] – за представителни цели.

Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

III. Относно допълнително установените задължения за **корпоративен данък** за 2008 г., 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г.

Предвид констатациите в частта по ЗДДС за недоказани доставки по фактурите от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], „Г. И.” Е. и за „представителни разходи” по фактурите от [фирма], [фирма] и [фирма] ревизиращите са извършили увеличение на финансовия резултат със стойностите по фактурите от тези доставчици, за които е установено, че са отразени като разход в счетоводството. За фактурите за услуги е посочено правно основание чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО, а за тези за стоки правното основание е чл. 26, т.2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО.

Съдът намира тези изводи за правилни и обосновани. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО

когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Разпоредбата на ал. 2, т. 4 сочи, че отклонение от данъчно облагане е налице при заплащане на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. По аргумент от чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, в хипотезите, при които е установено, че определени сделки са привидни, то разходите за тях се явяват документално необосновани, тъй като издадените първични счетоводни документи не отразяват вярно стопанската операция. Като са намерили основание по чл.26, т.2 ЗКПО за непризнаване на тези разходи, респ. да преобразуване на финансовия резултат с тях в посока увеличение, приходните органи са постановили акт при правилно приложение на закона.

Като са достигнали до идентични правни изводи, приходните органи са постановили оспорения РА при правилно приложение на закона. Дължимо е отхвърляне на оспорването и в тази му част.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение съобразно обжалвания интерес от 1 567 689.22 лв. в размер на 14 233.07 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.6 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, като според същата норма то се присъжда за всяка инстанция. В писмената защита по същество на спора от 18.12.2019 г. ответникът е поискал юрисконсултско възнаграждение в размер на 13 905.33 лв. за две инстанции, или общо 27 810. 66 лв., в какъвто размер следва да се уважи искането му с оглед диспозитивното начало в процеса.

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

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ИЗЦЯЛО жалбата на [фирма] (с предишно наименование [фирма]), ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 3, срещу Ревизионен акт № Р-2217-1402390-091-01/26.11.2014 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С. - възложил ревизията и Е. Б. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с решение № 868 от 10.06.2015 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 760 368.68 лв., ведно с лихви за забава в размер на 406 913.05 лв. и относно установен корпоративен данък за донасяне общо в размер на 265 808.64 лв., ведно с лихви за забава в размер на 134 598.85 лв., или **общо установени задължения в размер на 1 567 689.22 лв.**

ОСЪЖДА [фирма] (с предишно наименование [фирма]), ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 3, да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено

място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 27 810. 66 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: