

РЕШЕНИЕ

№ 4855

гр. София, 14.09.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 07.07.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Сточева, като разгледа дело номер **11936** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление - [населено място], [улица], с едноличен собственик на капитала и управител М. О. М., чрез адв. М. К. Е., надлежно преупълномощена, с адрес за кореспонденция: [населено място] 1000, [улица] р е щ у Ревизионен акт № Р-22002218003187-091-001/20.05.2019г., издаден от органи по приходите на НАП, потвърден с Решение № 1414/20.08.2019г. на директор на дирекция"ОДОП", НАП, с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в общ размер на 102 800,00 лв. и са начислени лихви в размер на 32 461,46 лв., за данъчни периоди м. 04. 2013 г., м. 06.2014 г., м. 07.2014 г., от м. 10 до м. 12. 2014 г., от м. 04 до м. 06. 2015 г., от м. 10 до м. 12.2015 г., м. 06, м. 07. 2016 и от м. 11 до м. 12. 2016 г. С молба от 31.10.2019г. е уточнен предмета на оспорване по данъчни периоди и общ материален интерес 135 599,23 лв., от които 102 137,77 лв. главница и 33 461,46 лв. лихви.

Жалбоподателят оспорва РА като неправилен и незаконосъобразен, постановен в нарушение на материалния закон и при съществени процесуални нарушения, както и в противоречие с основните принципи, залегнали в ДОПК. Навежда доводи за незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се оспорват констатациите на органите по приходите за липса на реалност на доставките и формираните въз основа на тях правни изводи, които са в противоречие с практиката на СЕС. Позицията се и на противоречие с Директива 2006/112/ЕО. С оглед изложените подробни доводи,

моли на осн. чл.160, ал.1 ДОПК да бъде отменен обжалвания РА.

В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, се представлява от адв. Р., която поддържа жалбата, предлага да се уважи. Претендира разносните, направени по делото, за които представя списък и депозира писмени бележки.

Ответникът – директорът на Д„ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. А., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли и претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя и писмени бележки.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не взема становище.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия(ЗВР) №Р-22002218003187-020-001/04.06.2018 г., връчена на 19.06.2018 г. по електронен път, с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди м. 04. 2013 г., м. 06, м. 07.2014 г., от м. 10 до м. 12.2014 г., от м. 04 до м. 06. 2015 г., от м. 10 до м. 12.2015 г., м. 06, м. 07. 2016 и от м. 11 до м. 12. 2016 г. Ревизията е повторна и е възложена във връзка с Решение №710/23.05.2018 г. на директора на дирекция ОДОП, с което е отменен РА №Р22220417004337-091-001/01.03.2018 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия за процесните периоди.

Със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22002218003187-020-002/19.09.2018 г. и №Р-22002218003187/19.10.2018 г., връчени по електронен път, съответно на 20.09.2018 г. и 22.10.2018 г., срокът за извършване на ревизията е продължен до 19.11.2018 г. Всички заповеди са издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) №Р-22002218003187-092-001/04.02.2019 г., връчен по електронен път на 07.02.2019 г. и отговарящ на съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. От ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е депозирано писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията приключва с РА №Р-22002218003187-091-001/20.05.2019 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С РА за данъчните периоди м. 04. 2013 г., м. 06, м. 07.2014 г., от м. 10 до м. 12.2014 г., от м. 04 до м. 06. 2015 г., от м. 10 до м. 12.2015 г., м. 06, м. 07. 2016 и от м. 11 до м. 12. 2016 г. е установен ДДС за внасяне в размер на 148 869,11 лв. при деклариран от дружеството данък за внасяне в размер на 13 607,65 лв. Разликата произтича от непризнат данъчен кредит в размер на 102 800,00 лв. и лихви за просрочие в размер на 32 461,46 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. №53-06-6265/24.06.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1250/27.06.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], с която РА се оспорва изцяло.

С решение № 1414 от 20.08.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, издаденият РА е потвърден.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

В хода на предходната ревизия е установено, че основният предмет на дейност на

[фирма] е свързан с извършване на енергийни одити и консултантска дейност в сектор енергийна ефективност.

В изпълнение указанията на Решение №710/23.05.2018 г. на директора на Д"ОДОП"С. и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22002218003187-040-001/01.08.2018 г., в отговор на което са представени доказателства, описани в РД. Ревизиращият е извършил посещение на място в офиса на дружеството, което осъществява счетоводното обслужване на [фирма], при което са представени и проверени всички оригинални документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Резултатите от същите са обективирани в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), подробно описани в РД. С протокол №1367943/19.11.2018 г. са приобщени всички доказателства, събрани в предходната ревизия.

Установено е, че през ревизираните периоди дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 102 800,00 лв., по фактури, издадени от горесцитираните доставчици, както следва: по четири фактури, издадени от [фирма] в размер на 5 786,00 лв.; по фактура, издадена от [фирма] - в размер на 18 000,00 лв.; по четири фактури, издадени от [фирма] - в размер на 5 464,00 лв.; по две фактури, издадени от [фирма] - в размер на 3 750,00 лв.; по една фактура, издадена от [фирма] в размер на 1 800,00 лв.; по петнадесет фактури, издадени от [фирма] - в размер на 50 200,00 лв. и по фактура, издадена от [фирма] – с начислен ДДС в размер на 17 800,00 лв.

Установено е, че процесните фактури са включени в дневниците за покупки и в справките-декларации по ЗДДС на ревизираното дружество за ревизираните периоди, и същите документират извършване на услуги, съгласно договор. В хода на ревизията [фирма] е представило писмени обяснения, спорните фактури, договори, сключени с посочените контрагенти, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, доказателства за осъществени плащания, счетоводни справки и регистри, доказателства за последваща реализация (договори, сключени с клиенти-възложители, които са детайлно описани в РД) и други.

По данни от информационната система на НАП е установено, че процесните фактури са отразени в дневниците за продажби и справките-декларации по ЗДДС на цитираните доставчици. За изясняване реалността на доставките и установяване наличието на основания за приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, ревизиращият екип е извършил насрещни проверки на посочените дружества, резултатите от които са обективирани в ПИНП, подробно описани в РД. Видно от съдържанието им доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не са открити на декларираните от тях адреси за кореспонденция, поради което изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. В указаните срокове посочените дружества не са представили доказателства. Идентична е фактическата обстановка, установена по отношение на тези дружества и в предходната ревизия. Изводите по отношение на доставките, фактурирани от тези доставчици, са формирани единствено на база доказателствата, представени от ревизираното дружество и данните, съдържащи се в информационната система на НАП. Във връзка с това е прието, че липсват доказателства за водена търговска кореспонденция и лицата, осъществили търговските взаимоотношения с [фирма]. Не е установено наличие на стопанисвани

собствени и/или наети обекти, от които са осъществени услугите. Не е установен начинът на калкулиране на цената на услугите и нейните елементи. Не са представени данни и доказателства за наети по трудови и/или извънтрудови отношения лица и/или подизпълнители, които фактически са извършили фактурираните дейности. Посочено е, че извършването на консултантски и проектантски услуги по техническо и енергийно обследване на сгради, енергиен одит, подготовка на тръжни документи и т.н. предполага наличието на квалифицирани лица, с професионални умения и опит в сферата на специфичните дейности по спорните доставки, както и използване на офис техника за изготвяне на съответните проекти, доклади. След анализ и преценка на събраните доказателства органите по приходите са формирали становище, основано на липсата на доказателства за разполагаем квалифициран персонал, активи и извършени плащания, поради което са заключили, че по процесните фактури не може да бъде доказано наличие на реални доставки по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС и възникване на данъчно събитие по чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. В тази връзка и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е извършена корекция на упражненото от [фирма] право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 102 800,00 лв. по фактурите, издадени от посочените доставчици.

Конкретната фактическа обстановка по доставчици е следната:

1. [фирма].

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактура, издадена от [фирма] – с ДО 89 000,00лв. и начислен ДДС в размер на 17 800,00 лв. за данъчен период м.12.2016г.

Между жалбоподателя, в качеството му на възложител и [фирма], като изпълнител, има сключен Договор за услуга от 02.09.2016г. с предмет: „Съдействие на Възложителя за изготвяне на енергиен одит на сгради и/или проекти на Възложителя. Съдействието обхваща: Н. и обработка на изходни данни за сградите с цел установяване на енергийните потоци, и идентифициране потенциала за повишаване на енергийната ефективност(ЕЕ). Към договора е приложен Приемо предавателен протокол от 12.12.2016г.

Дружеството доставчик е регистрирано по ЗДДС на 03.10.2016г. и deregистрирано на 12.10.2017г. по реда на чл.176 ЗДДС. При извършената насрещна проверка, от доставчика са изискани първични счетоводни документи за извършени разходи във връзка с изпълнение на доставката, счетоводни документи, договори и др., но такива не са представени. По направена справка в ПП СУП-регистър е установено, че през ревизирания период дружеството няма назначени лица по трудов договор, не са подавани уведомления по чл.62, ал.5 от КТ. Установено е, че няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2016г. и справка по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени суми по извъндоговорни правоотношения.

В писмените обяснения на управителя на фирмата жалбоподател, сочи че съгласно договора, фирма [фирма] е предоставила консултантска помощ за обследвания на енергийна ефективност и проектиране за 8 блока, находящи се в [населено място],[жк]с обща разгъната застроена площ 46440 м². Предоставената консултантската помощ се е състояла от: набиране данни, опис на обектите, попълване на анкетни карти, изчисляване на площи и подложки за проектиране за 2 от блоковете с РЗП 15 574 м². Тези дейности са били за изготвяне на технически паспорти и енергийно обследване на сгради при цени 1,40 лв/м² РЗП и 1,54 лв/м² за подложки за проектиране.

Приложени са анкетни карти, съдържащи информация за обследвани сгради, които не съдържат информация, която да ги обвърже с фирмата доставчик и това е установено от вещото лице. Бланките на анкетните карти са с надпис "Обединение Е. Одит Консулт", Договорът е за жилищни сгради в[жк], [населено място].

Жалбоподателят е представил справка за издадени фактури към клиенти с предмет процесните доставки, а именно същите били фактурирани на [фирма] по фактура от 29.11.2016г. на основание договор от 01.09.2016г. и на [фирма] по фактура от 29.12.2016г. на основание договор от 01.10.2016г. Очевидно е констатираното от приходните органи несъответствие и разминаване, тъй като времево тези фактури предхождат услугите, извършени от доставчика като подизпълнител.

2. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактура, издадена от този доставчик – с ДО 90 000,00лв. и начислен ДДС в размер на 18 000,00 лв. за данъчен период м.11.2016г.

Между жалбоподателя, в качеството му на възложител и [фирма], като изпълнител, има сключен Договор за услуга от 03. 10. 2016 - доставка на материали и организация и логистика за обект бл. Извор 1 – С.. Към договора е приложен ППП от 28.11. 2016г.

Дружеството доставчик е регистрирано по ЗДДС на 20.04.2016г. и дерегистрирано на 09.09.2016г. по инициатива на данъчен орган. При извършената насрещна проверка, от доставчика са изискани първични счетоводни документи за извършени разходи във връзка с изпълнение на доставката, счетоводни документи, договори и др., но такива не са представени. По направена справка в ПП СУП-регистър е установено, че през ревизирия период дружеството няма назначени лица по трудов договор. Установено е, че има подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2016г., в която са декларирани приходи от дейности с код 4711-търговия на дребно. Не са отразени доставки с право на данъчен кредит за ползване на помещения под наем и консумативи-разходи. Процесната фактура е осчетоводена по сметка 602-001“Разходи за услуги“.

В писмените обяснения на управителя на фирмата жалбоподател, е посочено че съгласно договора фирма [фирма] е извършила доставка на материали и логистика за саниране на блок „Извор 1“ в [населено място]. Блокът е саниран по Националната програма за саниране на многофамилни жилищни сгради. Договорната цена е формирана от следните елементи: разходи за закупуване на материали, разходи за транспорт, разходи за товарене и разтоварване и търговска надценка.

Представени са от жалбоподателя 15 броя стокови разписки, в които са описани различни строителни материали – изолация, лепило, полимерна мазилка, фасадна боя за тониране със силикон, включен транспорт. Извършена е проверка в КАТ, от която се установява, че дружеството няма регистрирани МПС, а и в дневниците за покупки няма отразени данни за извършени разходи за наем на МПС и гориво.

Жалбоподателят е представил справка за издадени фактури към клиенти с предмет процесните доставки, а именно, че същите били фактурирани на [фирма] по фактури от 15.11.2016г. и 29.12.2016г. на основание договор от 22.07.2016г.

3. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит по 2 бр. фактури, издадена от [фирма] – с ДО 18 750,00 лв. и начислен ДДС в размер на 3750,00 лв. за данъчен период м.04. 2013г.(ДДС-2000лв.) и м.06.2014г.(ДДС-1750лв.).

Между жалбоподателя, в качеството му на възложител и [фирма], като изпълнител,

има сключени: 1. Договор от 11.02.2013 с предмет консултантска помощ за разработване на документ 3 - Тръжен оценителен доклад за изпълнение на проект-[община] „Споразумение за безвъзмездни средства за ЕЕФ в обществени сгради, Консултантски услуги за подкрепа на звеното за управление на проекта ЗУП“. Изготвен е ППП от 21.02.2013г., съгласно който изпълнителят е изготвил дължим документ 3 Тръжен оценителен доклад за изпълнението на проекта включващ преглед, анализ и оценка на подадените от участниците оферти и 2. Договор от 14.03.2014г. С предмет - Консултантска помощ при разработване на оценителен доклад на проект, финансиран по МФК за Столична община “Консултантски услуги за подкрепа за ЗУП за Рехабилитация на обществени сгради“. Изготвен е ППП от 15.04.2014г.

Дружеството доставчик е регистрирано по ЗДДС на 19.09.2012г. и дерегистрирано на 15.09.2015г. по реда на чл.176 ЗДДС. При извършената насрещна проверка, от доставчика са представени доказателства и писмени обяснения, в т.ч.: копия на спорните фактури, договори, приемо-предавателни протоколи, счетоводни справки и регистри и други. За доказване на кадровия потенциал дружеството е декларирало, че не са ползвани услуги на подизпълнители и услугите са извършени със собствен трудов ресурс, като в тази връзка са представени трудови договори и разчетно-платежни ведомости. През процесните данъчни периоди дружеството е имало 3 работника - „работник строителство“. Не са представени доказателства за квалификацията на работниците, в т.ч. и степен на владееене на английски език, с оглед на обстоятелството че за извършване на възложената услуга е бил необходим такъв език. Управителя на дружеството-доставчик е декларирал, че плащането по фактурите е извършено в брой. Регистрираното ФУ не е с дистанционна връзка с НАП, поради което при извършената справка на регистрираните обороти, не са отчетени суми за извършени плащания. Фактурираните доставки са отразени по с/ка 501 каса и с/ка 703 приходи от продажба.

В писмените обяснения на управителя на фирмата жалбоподател, се сочи, както следва: По Договор №1 са били възложени услуги от външни експерти свързана с изготвяне на оценителен доклад за подадени оферти, корекции на доклада и изготвяне на окончателна версия на английски език. Цената на услугата е била 80 лв/час без ДДС, вложени са 125 човеко часа от двама експерта, което прави около 8 работни дни x 8 часа. По Договор №2 са били възложени услуги от външни експерти свързана с изготвяне на оценителен доклад за подадени оферти, корекции на доклада и изготвяне на окончателна версия на английски език. Цената на услугата е била 80 лв/час без ДДС, вложени са 109,38 човеко часа от двама експерта, което прави около 7 работни дни x 8 часа.

Жалбоподателят е представил справка за издадени фактури към клиенти с предмет процесните доставки, а именно, че същите били фактурирани на [община] с фактура от 17.06.2013г. по договор от 21.11.2012г. и на Столична община с фактура от 28.04.2014г. по договор за консултантски услуги от 26.06.2013г. Съгласно този договор, консултантът се задължава да предостави консултантски услуги за подготовка на техническа информация и технически спецификации, тръжна документация, провеждане на

обществена поръчка в съответствие с Политиките и правилата за възлагане на обществени поръчки на Е. с екип от експерти, посочени в приложение, както и CV на експертите.

4. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактура, издадена от този доставчик – с ДО 9 000,00лв. и начислен ДДС в размер на 1 800,00 лв. за данъчен период м.05.2015г.

Между жалбоподателя, в качеството му на възложител и „Ню Л.“Е., като изпълнител, има сключен Договор от 10.05.2015г. с предмет: Консултантски услуги -Попълване на тръжна документация по проект "Изготвяне и обследване за енергийна ефективност и предписване на необходимите енергоспестяващи мерки по отношение на многофамилни жилищни сгради на територията на [населено място]". Съставен е ППП от 25.05.2015г., с който са приети изпълнените от възложителя дейности.

Дружеството доставчик е регистрирано по ЗДДС на 21.01.2010г. и deregистрирано на 29.01.2016г. по инициатива на данъчен орган. При извършената насрещна проверка, от доставчика са изискани първични счетоводни документи за извършени разходи във връзка с изпълнение на доставката, счетоводни документи, договори и др., но такива не са представени. По направена справка в ПП СУП-регистър е установено, че през ревизирания период дружеството няма назначени лица по трудов договор.

Подадена е справка по реда на чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи, различни от трудовиправоотношения през 2015г., на две лица през 2015г.- Ц. И. В. и А. В. А., за които не са внесени данъци. Тези лица за същия данъчен период са декларирали получени възнаграждения и от други дружества.

Установено е, че няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2015г., т.е. не са налице данни за извършвана стопанска дейност. Не са отразени доставки с право на данъчен кредит за ползване на помещения под наем и консумативи-разходи. Няма публикувани годишни отчети за 2015г.

В писмените обяснения на управителя на фирмата жалбоподател, е посочено че съгласно договора са възложени услуги по събиране на данни за обследване енергийната ефективност на 2 жилищни сгради в [община], състоящи се в попълване на анкетни карти и обобщаването им и предаване материалите на обследващ специалист. Представени са от жалбоподателя копия от анкетни карти, попълнени през м.август 2015г., като част от тях са без дати.

Жалбоподателят е представил справка за издадени фактури към клиенти с предмет процесните доставки, а именно същите били фактурирани на ДЗЗД“Е. одит консулт ДМ“ с фактури от 30.10.2015г. на основание договор с предмет обследване на два блока в [населено място]. Очевидно е констатираното от приходните органи несъответствие и разминаване, тъй като е налице несъпоставимост на декларираните услуги от процесния доставчик и последващите към клиента на жалбоподателя.

5. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит по 4 бр. фактури, издадени от този доставчик с начислен ДДС в размер общо на 5 786,00лв., а именно: ф-ра от 23.06.2014 г. с ДДС 2 290лв., ф-ра от

20.10.2014г. с ДДС 1 090 лв., ф-ра от 03.11.2014г. с ДДС 1112 лв. и ф-ра от 27.11.2014г. с ДДС 1294 лв., всичките с предмет на доставката – услуга.

Между жалбоподателя, в качеството му на възложител и „Ню Л.“ Е., като изпълнител, има сключени три договора: Договор от 14.06.2014г. с предмет – подготовка на тръжни документи за кандидатстване по открита обществена паръчка за разработване на наръчник/ръководство указание по управление на енергийната ефективност в предприятията по порект „повишаване на институционалния капацитет на Агенцията за устойчиво енергийно развитие с цел предоставяне на повече и по-качествени услуги в областта на енергийната ефективност“; Договор от 25.07.2014г. с предмет- набиране на изходни данни на Енергийни обследвания по проект на [община] за изготвяне на енергийни доклади на социални домове на територията на общината; Договор от 01.08.2014г. с предмет-набиране на изходни данни за енергийни обследвания на улично осветление на община [населено място] за кандидатстване по НДЕФ.

Към всеки от договорите е изготвен ППП, съответно на 21.06.2014г., 01.08.2014г. и 08.08.2014г., с които са приети изпълнените от възложителя дейности.

Дружеството доставчик е регистрирано по ЗДДС на 16.06.2014г. и дерегистрирано на 11.08.2015г. по инициатива на данъчен орган. При извършената насрещна проверка, от доставчика са представени копия от процесните фактури, касови отчети за плащане в брой, ведомости за заплати и доказателства за квалификацията на назначените в дружеството лица, оборотни ведомости. Не са представени доказателства за материално техническата обезпеченост на дружеството и документи от предходни доставчици. По направена справка в ПП СУП-регистър е установено, че през периода на издаване на фактурите, в дружеството има назначени 5 лица по трудов договор- две лица с квалификация за „машинен инженер“, 1 лице „икономист-мениджър“, 2 лица без доказателства за квалификация, назначени на длъжност „технически сътрудник и изпълнител“.

Установено е, че има подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2014г., с декларирана основна дейност „други професионални дейности, неklasифицирани другаде“. Дружеството има фискално устройство, от което са издавани фискалните бонове към фактурите.

В писмените обяснения на управителя на фирмата жалбоподател, е посочил, че по първия договор [фирма] е изготвила план за изпълнение на поръчката, техническо предложение и всички образци по поръчката. По договор №2 жалбоподателят за изпълнение на свой договор за изготвяне на детайлни енергийни обследвания на 5 сгради на територията на [община] е възложил на подизпълнител събиране на изходни данни на терен, включително поради липса на проекти за сградите архитектурни заснемания за определяне на площи и обеми. По договор №3 фирма [фирма] за изпълнение на свой договор за енергийно обследване на енергийната ефективност на уличното осветление на [община] е наел външни експерти от фирма А. Е. за извършване на физически обиколки, огледи и описване на настоящи стълбове и осветителни тела в общината, систематизиране и обобщаване на информацията, заснемане на разположението и нанасяне на карти и други.

Управителят на [фирма] декларира, че фирма [фирма] е извършила услугите, подробно описани в приложените договори. Съхраняват се договори и приемо-предавателни протоколи, други документи не са изготвяни. Услугите са какулирани на база на действащи пазарни цени за такъв вид услуги. Не са ползвани подизпълнители.

Жалбоподателят е представил справка за издадени фактури към клиенти с предмет процесните доставки, а именно, че същите били фактурирани на: 1. [община] с ф-ра от 06.09.2014г. по Договор от 24.01.2014г. за извършване на енергиен одит на уличното осветление на [община], ППП от м.09.2014г.; 2. Столична община с ф-ра от 28.04.2014г. по Договор от 26.06.2013г.; 3. [община] с ф-ра от 11.06.2014г. по договор от 16.05.2014г., ППП от 31.05.2014г.

6. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит по 4 бр. фактури, издадени от този доставчик с начислен ДДС в размер общо на 5 464,00лв., а именно: ф-ра от 08.10.2014 г. с ДДС 910лв., ф-ра от 11.06.2014г. с ДДС 1960лв. лв., ф-ра от 17.11.2014г. с ДДС 974 лв. и ф-ра от 28.11.2014г. с ДДС 1620 лв., всичките с предмет на доставката – услуга.

Между жалбоподателя, в качеството му на възложител и „Ню Л.“Е., като изпълнител, има сключени три договора: 1. Договор от 12.05. 2014г. с предмет – извършване на консултантска помощ при разработване на проект, финансиран от МФК за Столична община “Консултантски услуги за подкрепа на ЗУТ”, ППП от 23.05.2014г.; 2. Договор от 18.05. 2014г. с предмет извършване на архитектурно заснемане (проектантска услуга) за 5 сгради в С., ППП от 25.05.2014г.; 3. Договор от 17.11.2014г. с предмет-подготовка и набиране на изходни данни за енергийни обследвания във връзка с кандидатстване на [община] за финансиране по програма „Енергийна ефективност“, ППП от 25.11.2014г.

Дружеството доставчик е регистрирано по ЗДДС на 04.03.2014г. и дерегистрирано на 07.01.2016г. по инициатива на данъчен орган. При извършената насрещна проверка, от доставчика са представени копия от процесните фактури, касови отчети за плащане в брой, ведомости за заплати и доказателства за квалификацията на назначените в дружеството лица, оборотни ведомости. Не са представени доказателства за материално техническата обезпеченост на дружеството и документи от предходни доставчици. По направена справка в ПП СУП-регистър е установено, че през периода на издаване на фактурите, в дружеството до 25.05.2014г. са наети 11 лица по трудов договор (технически сътрудник, специалист маркетинг и реклама, технически изпълнител, снабдител доставчик, технически секретар), а до 17.11.2014г. - са назначени 7 лица (технически изпълнител, снабдител доставчик, технически секретар, работник строителство, специалист маркетинг и реклама). Доказателства за тяхната квалификация, както и за конкретните лица, изпълнявали възложената работа, не са представени.

В писмените обяснения на управителя на фирмата жалбоподател, е посочил, че по договор №1 фирма [фирма] за изпълнение на услуги по Договор със Столична община за подкрепа на общината при управление на проект,

финансиран от Международен фонд К. и провеждането на процедури за възлагане на договори по правилата на Европейската банка за възстановяване и развитие е наела външни експерти от фирма [фирма] за изготвяне на технически спецификации и количествени сметки, корекции на документи на английски език на високо ниво. По договор №2 фирма [фирма] за изпълнение на услуги по договор с [община] за проектантски услуги архитектурни заснемания на обществени сгради е наела 3 -ма експерти на фирма [фирма]. По договор №3 фирма [фирма] за изпълнение на услуги по договор с [община] за набиране на изходни данни за енергийни обследвания - Мерки за използване на възобновяема енергия в общински сгради и локални отоплителни системи е наела 2 -ма експерти на фирма [фирма].

Управителят на [фирма] декларира, че

е извършила услугите с 5 експерта, на трудови договори.

Жалбоподателят е представил справка за издадени фактури към клиенти с предмет процесните доставки, а именно, че същите били фактурирани на: 1. Столична община с ф-ра от 29.10.2013г. по Договор от 26.06.2013г.; 2. [община] с ф-ра от 11.06.2014г. по договор от 16.05.2014г., ППП от 31.05.2014г. ;3. [фирма] с ф-ра от 28.11.2014г. по договор от 30.06.2014г.

7. [фирма]

С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит по 15 бр. фактури, издадени от този доставчик с начислен ДДС в размер общо на 50 200,00лв., а именно: ф-ра от 16.04.2015 г. с ДДС 1600 лв., ф-ра от 07.10.2015г. с ДДС 1700 лв., ф-ра от 15.10.2015г. с ДДС 2 280 лв., ф-ра от 23.10.2015г. с ДДС 2000 лв., ф-ра от 30.10.2015г. с ДДС 2020 лв., ф-ра от 08.12.2015г. с ДДС 1400 лв., ф-ра от 15.12.2015г. с ДДС 1520 лв., ф-ра от 21.12.2015г. с ДДС 1600 лв., ф-ра от 28.12.2015г. с ДДС 1480 лв., ф-ра от 02.06.2016г. с ДДС 9000 лв., ф-ра от 20.06.2016г. с ДДС 11 000 лв., ф-ра от 28.06.2016г. с ДДС 10 000 лв., ф-ра от 05.07.2016г. с ДДС 1640 лв., ф-ра от 25.07.2016г. с ДДС 1610 лв., ф-ра от 28.07.2016г. с ДДС 1350 лв., всичките с предмет на доставката – услуга.

Между жалбоподателя, в качеството му на възложител и „Ню Л.“Е., като изпълнител, има сключени 14 договора: 1. Договор от 06.03.2015г. с предмет консултантска помощ при разработване на документация за участие по тръжна процедура с възложител [община]; 2. Договор от 01.09.2015г. с предмет оказване на консултантска помощ при изготвяне и заснемане на техническо обследване за енергийна ефективност на сграда в С.; 3. Договор от 08.09.2015г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в К.; 4. Договор от 15.09.2015г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в К., събиране и обработка на данни; 5. Договор от 02.10.2015г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в Б.-бл.109; 6. Договор от 05.10. 2015г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в Б.-бл.55; 7. Договор от 06.10.2015г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване

за енергийна ефективност на многофамилна сграда в Б.-бл.53; 8.Договор от 02.11.2015г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в Б.-бл.106; 9.Договор от 03.11.2015г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в Б.-бл.10; 10.Договор от 01.04.2016г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в [населено място]; 11.Договор от 01.12.2015г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилни жилищни сгради в Б.; 12.Договор от 03.06.2016г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в Б..бл.110; 13. Договор от 01.07.2016г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в Б.-бл.47; 14.Договор от 04.07.2016г. с предмет- оказване на консултантска помощ при изготвяне на техническо обследване за енергийна ефективност на многофамилна сграда в Б.-бл.67; Към всеки от договорите са изготвени ППП. В приемоподавателните протоколи по договори №№2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,13 и 14 са посочени извършени дейности „заснемания за изработване на техническо и енергийно обследване, събиране и обработка на първични данни енергийно обследване“.

Дружеството доставчик е регистрирано по ЗДДС на 18.11.2013г. и дерегистрирано на 28.12.2016г. по инициатива на данъчен орган. При извършената насрещна проверка, доставчикът не е открит на адреса и не са представени процесните фактури, документи за плащане и др. Издадените фактури са отразени в регистър дневник за продажби. По направена справка в ПП СУП-регистър е установено, че през периода на издаване на фактурите, в дружеството е имало назначени по трудов договор 7 лица -електротехник поддръжка на сгради, технически ръководител строителство, ръководител транспорт, шофьор товарен автомобил.

Установено е, че има подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2015г. и 2016г., с декларирана основна дейност „строителство на други съоразения, неклассифицирани другаде“. Няма декларирани обекти, подало е справка по чл.73 ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения на 5 лица. Дружеството има фискално устройство, като от направената справка за регистрирани обороти е установено, че не са отчетени суми за извършени плащания за издадените касови бонове.

В писмените обяснения на управителя на фирмата жалбоподател, е посочил, че в качеството на водещ партньор в „Е. Одит Консулт „ДЗЗД е възлагал на фирма [фирма] консултантски услуги за редица обследвания за енергийна ефективност.

Жалбоподателят е представил справка за издадени фактури с предмет процесните доставки към: [фирма] по фактура от 22.12.2015г. и договор от 01.09.2015г.; „ДЗЗД „Е. одит консулт“ по фактури от 02.03.2016г., 31.03.2016г., 30.06.2016г. и 23.07.2016г. и договор от 04.01.2016г.;

В съдебно заседание бе разпитан в качеството на свидетел И. И. Д. -

управител на [фирма] от 2016г. Той поясни, че има сключен договор с жалбоподателя за консултантски услуги и помощни дейности за 2016г, за голяма сграда в [населено място], ж.к. Меден рудник. Имал работници на трудов договор, като според него за извършваната дейност не се изисква квалификация, а транспорта на работниците ги поемал той.

По искане на жалбоподателя в съдебното производство е извършена Съдебно техническа експертиза(СТЕ), изготвена въз основа на представените по делото писмени доказателства. Вещото лице е изследвал въпроса за необходимата квалификация на лицата, изпълняващи поетите от доставчиците договорни задължения, както и необходимото за това образование. Посочени са нормативните изисквания за квалификация и образование на експертите на Консултанта, изпълняващ енергийно обследване на сгради, регламентирани в Закона за енергийна ефективност и наредбите към него. Дава заключение, че за изпълнение на договорите с процесните доставчици е нужна квалификация. Предвид констатациите и характера на изпълняваните дейности квалификацията на експертите на доставчиците е както следва: 1.За изготвяне на оценителни доклади на английски език на подадени оферти от

участниците в тръжни процедури за възлагане на обществени поръчки за енергийно

обследване и рехабилитация на обществени сгради, по експертна оценка е необходимо владение на английски език, висше образование право, строителство /арх, констукции, ВКУ, ОВ, ЕЛ, висше финанси; 2. За доставка на материали за саниране на сграда - няма изисквания за ценз. 3. За услуги по събиране на данни за обследване на енергийната ефективност на жилищни сгради, състоящи се в срещи с представители на всяко жилище, описване на енергийното потребление на жилището, попълване на анкетни карти и обобщаването им, и предаване на материалите на обследващия специалист -няма изисквания, по експертна оценка средно техническо образование по строителство; 4..За изготвяне на техническо предложение и всички образци за оферта за участие в тръжна процедура по обществена поръчка с предмет :

„Разработване на наръчник/указание по управление на енергийната ефективност в предприятия по проект „Повишаване на институционалния капацитет на А. с цел предоставяне на

повече и по-качествени услуги в областта на енергийната ефективност „ по

Оперативна програма „Развитие на конкуретноспособността на българската икономика" 2007-2013, съфинансирана от ЕС чрез Европейския фонд за регионално

развитие, по експертна оценка - висше техническо образование по строителство, висше юридическо образование, висше образование по финанси; 5. Събиране на изходни данни, включително архитектурни заснемания за енергийно

обследване на сгради, изчисляване на площи и подложки за проектиране за

изготвяне на технически паспорти и енергийно обследване на сгради-строителен инженер с удостоверение за Технически контрол по част Конструктивна, проектант с пълна проектантска правоспособност по части АРХ, ВК, ЕЛ, ОВК , ПБ; 6. За извършване на физически обиколки, огледи и описване на настоящи стълбове и

осветителни тела, систематизиране и обобщаване на информацията, заснемане на разположението и нанасяне на карти и други за нуждите на енергийно обследване на енергийната ефективност на улично осветление, по експертна оценка - висше образование ЕЛ, висше образование строителна геодезия; 7. За изготвяне на технически спецификации, количествени сметки и корекции на документи на английски език в подкрепа на Столична община при управление на проект, финансиран от Международен фонд К. и провеждането на процедури за възлагане на договори по правилата на Европейската банка за възстановяване и развитие – владее на английски език, висше техническо образование по строителство, висше юридическо образование, висше финанси

Даден е и отговор на въпроса за необходимия брой лица и часово време за изпълнение на договорените работи. Констатирано е, че за периодите на изпълнение договорите на фирма [фирма] №1 и №2, както и договорите на фирма [фирма] №№ 2 до 7, №№ 8 до 12 се застъпват по документи, тоест дейностите са изпълнявани частично в един и същ период от съответния подизпълнител.

Въз основа на събрания доказателствен материал, съдът достигна до следните **правни изводи**:

Жалбата е процесуално допустима, подадена след изчерпване на възможността за оспорване на РА по административен ред, от процесуално легитимирано лице, имащо правен интерес да обжалва РА, предвид установените с него допълнителни данъчни задължения и при спазване на срока по чл.152, ал.1 ДОПК.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

В случая, релевантните за разрешаването на административно правния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизия, осъществена по реда на чл.112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в изискваната от закона форма съобразно разпоредбата на чл.120, ал.1 от ДОПК. Не се констатира нарушение на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. РА е издаден от компетентен орган по приходите съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК.

Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила. От органите по приходите са изяснени фактите от значение за процесните доставки, след анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства.

При проверка на приложението на материалния закон, съдът достигна до

същите изводи, както органите на приходите, за липса на реалност на процесните доставки на услуги, поради което законосъобразно не е признато право на приспадане на данъчен кредит (ДК) на осн. чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС. Основният спорен въпрос между страните е за реалността на доставките на услуги по процесните фактури, по-точно изпълнението на услугите от доставчиците, които са издали фактурите, което от своя страна е обосновоало извод за неправомерно упражняване на данъчен кредит от жалбоподателя. Реалността на доставките е основополагаща за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит. Тази предпоставка е от особена важност, предвид на това, че след като получателят черпи права от доставката чрез претенцията му за право на данъчен кредит, то негово е задължението да докаже реалното извършване на услугата.

Съгласно чл. 9 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга, а услуга по смисъла на чл. 8 от закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Нормата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обвързва възникването на правото на данъчен кредит от настъпването на данъчно събитие. По силата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС правопораждащият юридически факт за настъпване на данъчно събитие при доставките на стоки е прехвърлянето на правото на собственост върху стоката, а при доставките на услуги - извършването на услугите. Следователно, при спор за реалност на доставките на услуги -подлежат на доказване фактите относно фактическото им извършване. Тази проверка съгласно решение на СЕС по дело C-285/11 се извършва чрез допустимите от националния закон процесуални средства. От така цитираните законови разпоредби следва, че наличието на действително осъществена доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирианият субект има право да приспадане данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация.

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 C-151/13 L. R. d`Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. Ето защо при доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат от възложеното 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.

По отношение на процесните фактурирани услуги са представени като доказателства копия от еднотипни договори, приемо предавателни протоколи, стокови разписки и анкетни карти. Представянето на частни документи, каквито са горепосочените, от които оспорващото дружество черпи изгодни за себе си правни последици, не е достатъчно да се приеме, че

те обективират действително извършени услуги. Те следва да бъдат подкрепени от други доказателства, насочени към установяване на основната и водеща предпоставка за признаване право на данъчен кредит – извършване на услуга по смисъла на чл.9 от ЗДДС от съответния доставчик.

Договорите с отделните доставчици са идентични по съдържание, с разлика в предмета, срока на изпълнение и размера на възнаграждението. Част от договорите с [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са с предмет: набиране и обработка на изходни данни за енергийни обследвания по различни проекти, обследване и обработка на първични данни за енергийно обследване на сгради. Както в договорите, така и в приемо предавателните протоколи липсва конкретизация и индивидуализация на данните, които следва да се събират от доставчиците в изпълнение на договореното. Същото се отнася и за останалите договори с предмет оказване на консултантска помощ при изготвяне на тръжен оценителен доклад, предмет на договорите с [фирма], [фирма], [фирма], както извършването на проектантски услуги по договор с [фирма] и консултантска помощ при заснемане за технически и енергийно обследване на многофамилна жилищна сграда по договор с [фирма].

От представените договори не се установява какви параметри на услугата са договорени и как изпълнителите са разбрали какво точно трябва да извършат и при какви условия на изпълнение са формирани цените. Приемо-предавателните протоколи също не съдържат данни по отчетността на извършените работи. В договорите са уговорени бланкетно предмета, цената и начина на плащане, което не позволява да се установи, как са определени тези цени на услугите. Договорът с [фирма] с предмет- доставка на материали и организация на логистика за обект в [населено място], също не съдържа конкретика на материалите, както и в какво се изразяват договорените логистични услуги. Логистиката се изразява в управление на материали, енергия и хора. Основната задача на логистиката е оптималната организация на процеси, включително доставка на необходимите материали на точното място и време при зададени количество и качество с минимални усилия и разходи. В процесния случай липсва яснота и конкретизация на договорените логистични услуги и начинът на изпълнението им. Предавателните протоколи, също не съдържат необходимата индивидуализираща информация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат от възложеното 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. Невъзможността да се установи как са възложени и изпълнени процесните услуги, както и дали съответстват на резултата от същите, препятстват извод за реалност на доставките на услуги от процесните доставчици. В процесните фактури, издадени времево след сключване на договорите и подписване на приемо предавателните протоколи, е посочено твърде общо, че се издават за извършени консултантски услуги, съответно проектантски и е посочена обща цена. В тях не се сочи, че се издават на

основание сключен договор и такъв не е посочен, поради което не могат да се обвържат със съответния договор.

В решението си по дело С - 271/12 Съдът на ЕС изрично е посочил, че правото на приспадане може да се откаже на данъчно задължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им. (В този смисъл е и решение № 4651 от 21.04.2020 г. на ВАС по адм. д. № 12920/2019 г., I о.). Въз основа анализ на т. 27 - 36 от това решение на СЕС, се обосновава аргумента, че изначалната непълнота на фактурата, (чиито параметри в настоящия случай са изчерпателно посочени в Директивата и ЗДДС), препятства приспадането на ДДС (в този смисъл е приетото в т. 43 от решение по дело С-368/0). Посочените изисквания към фактурата не са формални, а представляват такива по същество. Действително, от практиката на СЕС следва, че национална практика (мярка), която основно подчинява признаването на определено данъчно предимство на спазването на формални задължения (каквото е изискването за фактуриране с определени параметри), без да вземе предвид материалноправните изисквания, надхвърля необходимото за правилното събиране на данъка, освен когато нарушаването на формалните изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно (решително) доказателство за изпълнението на материалноправните изисквания - аргумент от решение на СЕС по дело С - 273/11. Именно последното е налице в изследвания случай, тъй като естеството на престациите до степен, която да ги индивидуализира като точни параметри, не е установено в процесните фактури (която е решителното доказателство, обуславящо приспадането). Не са представени допълващи документи (като напр. Доклад за извършената работа), от които да се установи предмета на престацията, а неустановените престации не могат да са предмет на ДДС. Следва да се отбележи, че не всеки дължим ДДС подлежи на приспадане, както и не всеки отказ за приспадане на ДДС, който е евентуално дължим от доставчика, е израз на нарушаване на принципа на неутралността на косвения данък. Извън случаите, когато ДДС не е приспаднал само поради вписването си във фактура при неяснота относно отстраняването на риска от данъчни загуби (вж. решение на СЕС по дело С-342/87), следва да се посочи, че дори и евентуално дължимият поради наличие на облагаема доставка ДДС не подлежи на безусловно приспадане. В случая съдържащите се данни, във фактурите, приемо предавателните протоколи и договорите, са недостатъчни за да се определи конкретния вид дейности, т. е. конкретизация на услугите, респективно начина на определяне на цената на същите и изпълнението им от процесните доставчици. Липсата на конкретна индивидуализация на спорните услуги възпрепятства преценката за съответствие с доказателствата, представени от жалбоподателя за последващата им реализация. От т. 33 от Решение на Съда на ЕС от 6 декември 2012 г. по дело С - 285/11, следва, че по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано, ако се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки/услуги са реално

осъществени и впоследствие тези стоки/услуги са били използвани от получателя за целите на неговите облагаеми сделки. В т. 32 от цитираното решение е посочено, че преценката за това дали данъчно задълженото лице може да упражни право на приспадане на основание на доставки на стоки, се извършва въз основа на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право. Видно от практиката на СЕС основно изискване за възникване правото на приспадане на данъчен кредит е реалното изпълнение на фактурираната доставка.

Освен това, както е приел ВАС в свое решение № 15435 от 23.11.2011 г. по адм.д. 2420/2011 г., реалното извършване на услуги се установява с удостоверяване на надлежно доказани и отчетени разходи за тяхното извършване от страна на доставчика. Доставчиците не са предоставили реално процесните услуги, тъй като не се установи да са отчели разходи за извършването им. Също така, предметът на дейност на доставчиците не е свързан с извършваните дейности.

Правилно, изхождайки от естеството на услугите, органите по приходите са посочили, че доставчиците не притежават необходимата кадрова и техническа обезпеченост да изпълнят със собствени ресурси фактурираните доставки. Действително, наличието или липсата на доказателства за такава обезпеченост не са част от фактическия състав, обосноваващ правото на приспадане на данъчен кредит, но те обосновават правилността на изводите за капацитета на доставчиците да реализират процесните услуги. Извършването на услугите предполага наличието не само на лица полагащи зависим труд или такъв по гражданско правоотношение, които физически да извършат съответните дейности (при което да се възприемат съображенията на СЕС в решението по дело C-324/11), но и влагането на материали. В по-голямата част от дружествата не е имало назначени лица по трудови правоотношения за процесните периоди, а при другата част са назначавани лица на длъжности, които са неотносими към предмета на фактурираните доставки. Част от доставчиците не са намерени на данъчните им адреси, поради което не е била възможна проверка в счетоводствата на същите. За някои от доставчиците са представени СД и извлечения от счетоводни сметки, но проверка в счетоводствата им не е била възможна.

Следва да се посочи, че нито един от горесцитираните доставчици не е доказал кадрова и техническа обезпеченост, за да може да изпълни декларираните услуги. Предвид спецификата на услугите, същите са свързани с полагането на личен труд от конкретни физически лица с подходяща квалификация и умения, а за част от тях са необходими специална техника (при техническото заснемане и изготвяне на архитектурни проекти) и знания (английски език за изготвяне на тръжна документация). Именно наличието на тези обстоятелства подлежат на доказване, поради което правилно органът по приходите е предприел действия по установяване наличието на кадрова обезпеченост на доставчиците. В съответствие с принципа на служебното начало, органът по приходите е изискал в хода на ревизията по изричен начин от ревизираното лице и от доставчиците представянето на доказателства, релевантни към данъчното облагане. Доставчиците не са ангажирали

достатъчно убедителни доказателства относно възможността им, с наличния ресурс (персонален и технически) да престоират процесните услуги. Реалното престоиране на тези услуги изисква специфична квалификация и тясна специализираност на придобитите знания, каквато лицата, наети по граждански договори от [фирма] не притежават – видно от данните за заемани от тях длъжности. Естеството на услугите, документирано с фактури за консултантска помощ при изготвяне на технически обследвания за енергийна ефективност, заснемания за изработване на енергийно обследване, събиране и обработка на данни за енергийно обследване на сгради, находящи се в [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], категорично предполагат наличие на квалификация и умения, която очевидно лицата, наети по граждански и трудови договори не притежават и тяхната експертиза не съответства на вида на процесните услуги. В този смисъл е законосъобразен и обоснован формираният извод, че горецитираните доставчици не притежават необходимия кадрови ресурс, с който биха могли реално да осъществят процесните доставки.

Спорните услуги касаят извършването на специализирани дейности във връзка със сградите, а именно - одит на енергийната ефективност на построени обекти и предприемане на мерки за повишаване на тази ефективност, чрез изготвяне на тръжна документация, поректантски услуги, събиране и анализиране на данни и др., което предполага наличие на лица, притежаващи компетентност в специализирани области. Също така, доставчикът [фирма], освен наетите трима работника в строителството, не е ангажирал доказателства за наличие на кадри, които притежават съответните езикови познания на ниво, позволяващо им да изготвят крайният продукт-доклад на английски език. Освен владението на чужд език на експертно ниво, за извършването на услугите, доставчиците е следвало да разполагат с лица, притежаващи специфични познания, за да изготвят технически спецификации, количествени сметки и корекции в документите, както се изисква от Столична община и Европейската банка за възстановяване и развитие.

В случая се касае основно до осъществяване на консултантски услуги (както е посочено в договорите и фактурите), свързани с енергийна ефективност, обследване на сгради и проектантски услуги. Следва да се отбележи, че съгласно чл. 43, ал. 1 от Закона за енергийната ефективност (ЗЕЕ), обследването за енергийната ефективност, сертифицирането на сгради, изготвянето на оценка за съответствие на инвестиционните проекти и изготвянето на оценки за енергийни спестявания се извършват от лица, вписани в регистъра по чл. 44, ал. 1 от ЗЕЕ, които следва да отговарят на редица изисквания (посочени в чл. 43 от ЗЕЕ). Това се установява и от СТЕ. При служебно извършена справка настоящата инстанция установи, че доставчиците не са вписани в същия регистър.

Реалното изпълнение на фактурираните проектантски услуги ([фирма]) също изисква притежаването на квалификация и проектантска правоспособност от фактическите изпълнители, каквато се удостоверява от Камарата на инженерите в инвестиционното проектиране, като не са ангажирани

доказателства в тази насока. В още по-голяма степен това се отнася и за подготовката на тръжна документация по проекти, свързани с енергийната ефективност, предмет на доставките от [фирма] и [фирма], както и разработването на специален наръчник по управление на ЕЕФ в предприятията от [фирма].

С оглед горното настоящата инстанция намира за обосновано заключението на органите по приходите за липса на реално изпълнени доставки по фактурите, издадени от процесните доставчици. Съгласно разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, наличието на реално осъществена доставка е първата изискуема от закона предпоставка за признаване на правото на данъчен кредит. В случая жалбоподателят не е доказал основния елемент от фактическия състав на възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и това е настъпването на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Предвид обстоятелството, че настъпването на данъчно събитие, а именно извършването на доставка, е факт от обективната действителност, в резултат на който за задълженото лице настъпва благоприятният данъчен ефект от правото на приспадане на данъчен кредит, то следва да установи и докаже проявлението на този правопораждащ юридически факт, което не бе извършено в настоящето производство.

По изложените съображения жалбата е неоснователна и като такава следва да се отхвърли.

С оглед изхода на спора и направеното искане от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, следва да се уважи, като на Дирекция ОДОП – С. се присъди такова на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК, вр. чл. 8, ал.1, т. 5 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения в размер на 3886,00лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 4-ти състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление - [населено място], [улица], с едноличен собственик на капитала и управител М. О. М., чрез адв. М. К. Е., с адрес за кореспонденция: [населено място] 1000, [улица] р е щ у Ревизионен акт № Р-22002218003187-091-001/20.05.2019г., издаден от органи по приходите на НАП, потвърден с Решение № 1414/20.08.2019г. на директор на дирекция"ОДОП", НАП, с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в общ размер на **135 599,23 лв.**, от които главница 102 137,77 лв. и начислени лихви в размер на 33 461,46 лв., за данъчни периоди м. 04. 2013 г., м. 06.2014 г., м. 07.2014 г., от м. 10 до м. 12. 2014 г., от м. 04 до м. 06. 2015 г., от м. 10 до м. 12.2015 г., м. 06, м. 07. 2016 и от м. 11 до м. 12. 2016 г. по фактури с доставчиците [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК];

[фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление - [населено място], [улица], с едноличен собственик на капитала и управител М. О. М. да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на **3 886,00**(три хиляди осемстоти осемдесет и шест) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: