

РЕШЕНИЕ

№ 5953

гр. София, 11.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 02.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **6372** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и сл. от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД (със сегашно наименование „АБИЛИКО“ АД), ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор Н. С. Б., чрез адвокат Б. П., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22222522005073-091-001 от 10.02.2023 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - С., потвърден с Решение № 721 от 31.05.2023 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" С., с който на жалбоподателя е доначислен данък върху добавената стойност /ДДС/ в размер на 29 434,93 лв. за м.08.2019 г. във връзка с доставки на услуги към RISKAUDIT IRSN/G. I., ведно с лихва в размер на 8 904.78 лв.

Жалбата съдържа подробни доводи за незаконосъобразност на РА. Аргументите са идентични с тези, поддържани при административното обжалване на РА. Твърди се, че предметът на издадените от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД фактури е в изпълнение на договор, сключен с RISKAUDIT IRSN/G. I., като обхватът му следва този, подписан с Агенцията за ядрено регулиране (АЯР) и RISKAUDIT IRSN/G. I. Твърди се също, че предметът на дейностите по главния договор имат общата задача и крайна задача по извеждане от експлоатация на блокове от 1 до 4 на А. „К.“. Позовавайки се на представените в хода на ревизията документи, жалбоподателят оспорва направеният от данъчната администрация извод, че мястото доставките е на

територията на страната, доколкото били свързани с недвижим имот. Тезата на жалбоподателя се основава на специфичния предмет на извършените от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД услуги, които имали твърде косвена връзка с недвижимия имот и не съответстват на правилото да е налице „достатъчно пряка връзка“ с имота по смисъла на чл. 31а от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги (Регламент (ЕС) № 1042/2013). Твърди се, че в РД и РА не е направен детайлен анализ за точното съдържание на предоставените услуги и как те се съотнасят към недвижимия имот (територията на предприятието на А. К. или „площадката“ по смисъла на Закона за безопасно използване на ядрената енергия (ЗБИЯЕ)). Според жалбоподателя за правилното третиране на доставките за целите на ЗДДС е необходимо да се направи кратък технически анализ на дейностите, като за целта се вземат предвид и официалните доклади, достъпни на сайта на Държавно предприятие „Радиоактивни отпадъци“, раздел дейности, подраздел „Извеждане от експлоатация - ДОВОС и Д. на извеждане от експлоатация 1 - 4 блок“. Сочи се, че дейността по „Извеждане от експлоатация“ са всички административни и технически дейности, предприети, за да се освободи ядреното съоръжение от регулиране по този закон. Тези мерки включват и процесите на дезактивация и демонтаж /т. 14 от ДР от ЗБИЯЕ/. Посочено е също, че в публично достъпния Доклад за О. от извеждане в експлоатация на блоковете от 1 до 4 на А. „К.“ се съдържа описание на дейностите и етапите на извеждане от експлоатация. Тези дейности се реализират в следните два етапа: Етап 1: дейности по подготовка на безопасното съхранение на реакторните отделения на блоковете; дейности по контролиране на безопасното съхранение; дейности извън зоната за безопасно съхранение, демонтаж на машинна зала; дейности по транспортиране и обработка на отпадъците от безопасното съхранение; Етап 2: демонтаж на съоръженията в зоната на безопасно съхранение: освобождаване на площадката и сградите от регулаторен контрол за използване за промишлени цели. По разбиране на жалбоподателя посочените дейности пряко касаят съхранението и транспортирането на ядрените отпадъци, като съгласно законовото определение в ЗБИЯЕ, „радиоактивен отпадък“ е радиоактивно вещество в газообразна, течна или твърда форма, чието по-нататъшно използване не се предвижда от лицензианта или титуляря на разрешение и което се контролира от агенцията като радиоактивен отпадък. Акцентира се, че в случая се касае до демонтаж на съоръженията и освобождаване на сградите за използването им за други промишлени цели, което пряко кореспондира с текста на чл. 31а, т. 3, б. „е“ от Регламент (ЕС) № 1042/2013, където е посочено, че следните услуги нямат „достатъчно пряка връзка“ с имота, а именно: инсталиране или сглобяване, поддръжка и ремонт, проверка или надзор на машини или оборудване, което не е част от недвижими имот или не става част от недвижими имоти. В тази насока се твърди, че както дейностите по главния договор с АЯР, така и тези по процесния договор с RISKAUDIT IRSN/G. I., са пряко свързани със съоръженията и ядрените отпадъци, а не с недвижимия имот (площадката), като след демонтажа на машините самите помещения ще останат налични с предназначение, различно от досега извършваните дейности по производство на ядрена енергия. Допълнителни аргументи в подкрепа на тезата за незаконосъобразност на извършените корекции жалбоподателят намира в съдебната практика на ВАС и практиката на Съда на ЕС. По тези, поддръжани и в съдебно заседание доводи, се претендира отмяна на РА и присъждане на разноски

съгласно представен списък по чл. 80 от Гражданския процесуален кодекс.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" (ОДОП), в съдебно заседание чрез юрк. М., изразява позиция за неоснователност на оспорването. Като препраща към мотивите на административната инстанция, поддържа становище, че извършените от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД услуги са свързани с конкретен недвижим имот, което обстоятелство обуславя приложението на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. „а“ от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС). Претендира разноски във вид на юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 161 ДОПК.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител в настоящото производство и не изразява становище по жалбата.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършената на жалбоподателя ревизия е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 ДОПК и е възложена в изпълнение на Решение № 1534/26.09.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С.. С него е отменен РА № Р-22222521006162-091-001/14.07.2022 г. в частта на начисления за м.08.2019 г. ДДС в размер на 29 434,93 лв. и лихви в размер на 8 455,04 лв. по издадени от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД фактури № [ЕГН]/22.08.2019 г. и № [ЕГН]/22.08.2019 г., с предмет „Съдействие на Агенцията за ядрено регулиране в изпълнение на дейности, свързани с извеждането от експлоатация на блокове 1 до 4 на А. „К.". В решението на административната инстанция е указано при повторната ревизия да се изискат от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ" АД доказателства за изменение на сключения с RISKAUDIT IRSN/G. I. договор; да се изиска сключения между АЯР и RISKAUDIT IRSN/G. I. главен договор; да се изискат отчети относно конкретно изпълнените от жалбоподателя дейности, от кой експерт какви действия са извършени. Указано е, че при събирането на доказателствата задължително следва да се изходи от съдържанието на договора, сключен между ревизираното лице и RISKAUDIT IRSN/G. I.. Въз основа на събраните при новата ревизия документи е указано да се извърши преценка за това дали в настоящия случай са приложими общите правила за определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуга, разписани в чл. 21, ал. 1 и чл. 21, ал. 2 ЗДДС или са приложими специалните правила за определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуга.

Решение № 1534/26.09.2022 г. и частично отменения за периода м.08.2019 г. РА са приложени в Папка-приложение № 3 от делото.

Вследствие на отменителното решение е издадена Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22222522005073-020-001 от 05.10.2022 г. (л. 19), издадена от Л. К. К., на длъжност Началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД па НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-2047/31.10.2019 г. на директора па ТД на НАП С. (л. 17). Ревизията обхваща задълженията на „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД по ЗДДС за периода от 01.08.2019 г. до 31.08.2019 г.

ЗВР е връчена електронно на ревизираното лице на 05.10.2022 г., видно от приложеното удостоверение за електронно връчване (л. 2 от папка-приложение № 3 от делото)

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №

P-22222522005073-092-001 от 19.01.2023 г., връчен електронно на 19.01.2023 г. (л. 42). В него са описани предприетите процесуални действия, направените констатации и изведените релевантни за облагането изводи.

Констатирано е, че основната дейност на дружеството за ревизирания период е: провеждане на експертизи, анализи и консултации, разработване на приложни програмни продукти, база данни, системи за вземане на решения, експертни системи и компютъризирани работни места, разработване на идейни и технически проекти, специализирано групово и индивидуално обучение, търговия с техническа литература, програмни продукти и специализирана литература, научно-технически услуги, преводи, предпечатна подготовка и издаване на специализирана литература, бюлетини и техническа документация, както и други, свързани дейности в следните области: надеждност на технически, административни и човекомашинни системи, безопасност на технологии, инсталации и индустриални обекти, анализ и контрол на риска от техногенни, природни и други фактори, анализ и контрол на топлохидравлични и други технологични процеси, оптимизиране на проектни и технологични решения, приложен системен анализ, дозиметрия и лъчезащита, екология и радиоекология, осигуряване и контрол на качеството на технологични и административни системи, производство и търговия с електрическа енергия от възобновяеми и други източници /след издаване на лицензия/; проектиране, изграждане, въвеждане в експлоатация и поддържане на граждански и промишлени обекти и обекти на техническата инфраструктура; изграждане, монтаж, ремонт и експлоатация на енергийни съоръжения; внос и износ на суровини, преработени продукти и електрическа енергия; оценяване на съответствието на инвестиционни проекти; упражняване на строителен надзор /след издаване на лицензия/; сертифициране на сгради и съоръжения и обследване на енергийната ефективност/след издаване на удостоверение за акредитиране/.

На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, за което са съставени съответните протоколи.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК от ревизираното лице са изискани следните документи:

1. Основният договор, ведно с приложенията, сключен между АЯР и RISKAUDIT IRSN/G. I., касаещ изпълнените вследствие на него доставки от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД с № [ЕГН]/22.08.2019 г. и № [ЕГН]/22.08.2019 г.;

2. Сключените анекси, допълнения и изменения към Договор № SC14/23-582/08 между „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД и RISKAUDIT IRSN/G. I., отчети относно конкретните дейности, изпълнени от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД по този договор; приемо-предавателни протоколи и др.; информация за начина на калкулиране на цените на доставките и съответно по какви задания са калкулирани; данни за лицата, участващи в изпълнението на доставките с уточнение кой експерт какви действия е извършил.

В отговор на ИПДПОЗЛ са представени процесните фактури № [ЕГН]/22.08.2019 г. и № [ЕГН]/22.08.2019 г. (л. 197-202) с издател „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД и получател RISKAUDIT IRSN/G. I., с предмет „съдействие на Агенцията за ядрено регулиране в изпълнение на дейности, свързани с извеждането от експлоатация на блокове от 1 до 4 на „А. К.“. В първата фактура е посочен относим период 01.10.2015 г. - 31.03.2016 г., а във втората 01.04.2016 г. – 30.09.2016 г. Представени са документи за извършените разплащания по банков път, описи за такса за извършена работа от лицата Р. Л. Й. и

Й. С. Б. съгласно искане за плащане на такси по проект за оказване на съдействие на Агенцията за ядрено регулиране в изпълнение на дейности, свързани с извеждането от експлоатация на блокове от 1 до 4 на „А. К.“.

Представен е също Договор № SC14/23-582/08 (л. 181-185), сключен между „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД и получател RISKAUDIT IRSN/G. I. с предмет оказване на съдействие на АЯР в изпълнение на дейности, свързани с извеждането от експлоатация на блокове от 1 до 4 на „А. К.“. В член 1 „Обхват на договора“ е посочено, че въз основа на подадена оферта в АЯР е сключен Договор (Изм. № 4 на 582/08) между АЯР от една страна и РИСКАУДИТ ("RISKAUDIT"), който е водещ изпълнител, а в контекста на Договора и неговите приложения, „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД се задължава да участва в извършването на дейностите, посочени в Договора. Към договора са представени план за работа от водещия изпълнител RISKAUDIT техническо оценяване на документация, под-задача 5.10 „Проверка на изпълнението на условия за за лицензии свързани с извеждане от експлоатация и управление на радиоактивни отпадъци“; допълнения № 2, № 3, № 4 и № 5 с разбивки на цените; Анекс 3.2 със списък на участниците в проведена Откриваща среща между Френския институт за радиозащита и ядрена безопасност, АЯР, „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД (чрез Й. Б. и Д. Х.) и RISKAUDIT (л. 71-л.101).

Представено е също Изменение № 4 към основния договор между АЯР и RISKAUDIT за удължаване на ангажиментите на водещия изпълнител до 30.09.2016 г. , ведно с включено в него Техническо задание по задачи 1 – 5 (Приложение А), Персонал , разбивка на разходите и график на плащанията (приложение В), Предварителен график (Приложение С) и Декларация за консултантска дейност (л. 102 – л. 116 от делото). Целта на проекта в обхвата на договора е подпомагане на АЯР за изграждане на нейния капацитет за провеждане на устойчив процес на лицензиране за извеждане от експлоатация на блокове 1-4 на А. „К.“, с обхват на консултантските услуги: предоставяне на експертни познания по изпълнение на проекта, разделен по дейности и задачи; Преглед на документацията за извеждане от експлоатация, подлежаща на нормативно одобрение; Преглед на представените документи за лицензиране на А. „К.“ за управление на отпадъци и други проекти, свързани с извеждането от експлоатация на блокове 1-4; Управление на радиоактивни отпадъци и радиационна защита; Обучения работни срещи и семинари; Развитие на регулаторната рамка по отношение на извеждането от експлоатация и демонтажа на блокове 1-4 на А. „К.“.

Представено е писмено обяснение от ревизираното лице (л. 204), в което е посочено, че целта на проекта, в обхвата на договора, е предоставянето на техническа помощ на АЯР в дейностите ѝ по извеждане от експлоатация на блокове 1-4 на А. "К." в следните области: Преглед на документацията за извеждане от експлоатация на блоковете на А. "К.", подлежаща на разрешение и одобрение от страна на регулаторните органи; Преглед на представените документи за лицензиране на А. „К.“ за управление на отпадъци и други проекти, свързани с извеждането от експлоатация на блокове 1-4; Радиологично охарактеризиране и освобождаване на материали, резултат от извеждането експлоатация и демонтажа на блокове 1-4 на А. „К.". В рамките на договора е извършен независим преглед на проекти, свързани с извеждането от експлоатация на блокове от 1 до 4 на А. "К." въз основа на документите, предоставени от А. "К.". На база на предоставената техническа документация са изготвени отчети с коментари и препоръки за тяхното подобряване, с цел следване на добри практики и спазване на изисквания на българското и

международното законодателство и стандарти в областта.

Извършено е посещение на адреса на ревизираното дружеството с цел преглед на търговски, банкови, първични счетоводни документи и регистри. За целите на ревизията са присъединени документи и доказателства, изготвени и събрани в хода на предходното ревизионно производство, приключило с издаване на отменения РА № Р-22222521006162-091-001/14.07.2022 г.

След съпоставка на представените договори – основният с АЯР № 582/2008 г. и този, сключен от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД с RISKAUDIT IRSN/G. I. с № SC14/23-582/08, е констатирано от органите по приходите, че лицата Р. Л. Й. и Й. С. Б. фигурират и в двата договора в частта им отнасяща се за разбивка на персонала, извършил експертните консултации. Потвърдено е декларираното от ревизираното лице, че услугите извършени от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД към RISKAUDIT IRSN/G. I. са свързани с извеждането от експлоатация на блокове от 1 до 4 на „А. К.“ по предоставянето на техническа помощ на АЯР, като дейностите по процесните фактури № [ЕГН]/22.08.2019 г. и № [ЕГН]/22.08.2019 г. са извършени от лицата Р. Л. Й. и Й. С. Б..

Наред с тези фактически установявания е констатирано, че задълженото лице е третирано услугите като такива с място на изпълнение извън територията на страна, съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 2 ЗДДС. Доколкото обаче предметът на фактурите е в изпълнение на Договор № SC 14/23-528/08, обхватът на който следва този на договора, подписан между АЯР и RISKAUDIT IRSN/G. I., то е преценено, че мястото на доставката на услугата е на територията на страната, тъй като е свързана с недвижим имот, съответно „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД дължи ДДС в размер на 20 % върху договорената цена.

Горният извод е обоснован с общите принципи за определяне на мястото на изпълнение на доставките на услуги, във връзка с което е цитиран чл. 21, ал. 2 ЗДДС, както и изключенията от общите правила, разписани в чл. 21, ат. 4 ЗДДС и по-конкретно в т. 1, която визира услугите, свързани с недвижими имоти. Отчетено е от органите по приходите, че в ЗДДС не е дадена легална дефиниция на понятието „недвижим имот“ и предвид чл. 13, б. „б“ от Регламент /ЕС/ №1042/2013 по отношение на мястото на доставка на услуги, за целите на прилагане на Директива 2006/112/ЕО за „недвижим имот“ се счита всяка сграда или конструкция, прикрепена към земята или в нея, над или под морското равнище, която не може да бъде лесно разглобена или преместена. Съобразено е, че съгласно чл. 31а, т. 1, б, „а“ от Регламента услуги свързани с недвижими имоти са само тези услуги, които имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, когато произтичат от недвижими имоти и тези имоти представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяните услуги. Предвид констатацията, че въпросните услуги представляват съдействие в изпълнение на дейности, свързани с извеждането от експлоатация на блокове от 1 до 4 на „А. К.“, намиращи се в България, е изведен извод, че мястото на извършените от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД услуги е мястото, където се намира недвижимия имот, върху който са разположени блокове от 1 до 4 на „А. К.“, т.е. на територията на Република България съгласно чл. 21, ал. 4, т. 1 ЗДДС. Поради това процесните доставки са облагаеми с 20% и на основание чл. 86 и чл. 82, ал. 1, във връзка с чл. 66, ал. 1 и чл. 67, ал. 1 ЗДДС върху данъчната основа по двете фактури общо в размер на 147 174,64 лв., за данъчен период м. 08.2019 г. следва да се начисли данък.

Изложените в РД констатации и основания за корекция са потвърдени в РА № Р-22222522005073-091-001 от 10.02.2023 г., издаден от Л. К. К. - орган, възложил ревизията и Б. С. К. - ръководител на ревизията. С РА на жалбоподателя са установени задължения за ДДС, произтичащи от доначислен ДДС в размер на 29 434,93 лв., ведно с лихва за забава в размер на 8 904,78 лв.

РА е връчен на жалбоподателя електронно на 10.02.2023 г. (л. 50), оспорен е по административен ред и е потвърден с Решение № 721 от 31.05.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С..

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

С оглед представените по делото доказателства съдът намира, че обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Видно от ЗВР, ревизията на дружеството – жалбоподател е възложена от Л. К. К. на длъжност началник сектор в отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП-С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-2047/31.10.2019 г. на директора на ТД. РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – Б. С. К., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необосновааност на РА. Видно от представените удостоверения за електронно връчване, жалбоподателят е надлежно уведомен чрез системата на НАП ИС "Контрол" за издадената заповед за възлагане на ревизия. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното дружество е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, по което от дружеството са представени писмени доказателства, подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Изискани са и документи от трети лица, за което са приложени съответните актове. Ревизирания субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизията, като му е предоставена възможност за

писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

При преценката за законосъобразност, обусловена от съответствието на РА с материалния закон, съдът намира, че в конкретния случай спорът е изцяло правен и се свежда до това, дали е налице специалната хипотеза на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. "а" ЗДДС по отношение на доставките, обективирани във фактурите, издадени от "РИСК ИНЖЕНЕРИН" АД, респ. дали се касае до услуги, които имат достатъчно пряка връзка с конкретен недвижим имот – площадката на А. „К.“, както счита приходната администрация, или както твърди жалбоподателят става въпрос за консултантски услуги, свързани с безопасното дезактивиране на ядрените отпадъци, демонтажа и извеждането от експлоатация на ядрени съоръжения, поради което процесните доставки следва да се третират според правилото на чл. 21, ал. 2 ЗДДС.

По силата на чл. 21, ал. 2 ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя. Според т. 1 на ал. 4 от същата разпоредба мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижим имот, включително при: а) предоставянето на права за ползване, на експертни услуги или услуги на посредници, свързани с недвижимия имот, б) услуги по подготовка и координация на строителните работи, свързани с недвижимия имот, като архитектурни, инженерни, надзорни и други и в) настаняване в хотели, къмпинги, караванни паркове, ваканционни лагери и други подобни.

Съгласно чл. 47 от Директива 2006/112/ЕС мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, включително услугите на експерти и агенти за недвижими имоти, осигуряването на настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция, като този на ваканционни лагери или на обекти, развити за ползване като къмпинг, предоставянето на права за ползване на недвижими имоти и услуги за подготвянето и координирането на строителни работи като например услугите на архитекти и на предприятия, предоставящи надзор на обекта, е мястото, където се намира недвижимият имот.

С решението си от 3.09.2009 г. по дело C-37/08, RCI E. СЕС разяснява, че връзката между доставката на услуги и недвижимия имот трябва да е достатъчно пряка. Доколкото обаче много услуги са привързани по един или друг начин към недвижим имот, в т. 35 от Решението по дело C-155/12, СЕС е пояснено, че е необходимо доставката на услуги да има за предмет самия недвижим имот. Такъв по-специално е случаят, когато точно определен недвижим имот трябва да се счита за съставен елемент от доставката на услуги, тъй като представлява централен и абсолютно необходим елемент от последната (в този смисъл и Решение на Съда от 7 септември 2006 г., Heger Rudi G. по Дело C-166/05, точка 25). В т. 36 от Решение по дело C-155/12 е посочено, че изброените в чл. 47 от Директивата за ДДС доставки на услуги, които се отнасят било до използването или облагородяването на недвижим имот, било до управлението, включително експлоатирането и оценката на такъв имот,

се характеризират с това, че самият недвижим имот е предмет на доставката.

Изискуемата пряка връзка на услугите с имота е изрично нормативно регламентирана и с разпоредбата на чл. 31а Регламент за изпълнение /ЕС/ № 1042/2013, като в т. 1 за такива са определени услугите, когато произтичат от недвижими имоти и тези имоти представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяните услуги (б. „а“); когато се предоставят за недвижими имоти или са насочени към недвижими имоти с цел правно или физическо изменение на тези имоти (б. „б“). Допълнителни разяснения във връзка с услугите, свързани с недвижими имоти, са дадени и в Обяснителните бележки на Европейската комисия относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти /Регламент за изпълнение /ЕС/ № 1042/2013 на Съвета/. В Част 2 от тях „Специални съображения относно разпоредбите на регламента за изпълнение за ДДС, приложими за услугите, свързани с недвижими имот“ е посочено, че за да се считат за свързани с недвижими имоти, услугите трябва да имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти. Пояснено е, че първо следва да се прецени дали услугата е свързана с вещ (стока), която може да бъде определена като недвижим имот (определение на понятието „недвижим имот“ е дадено в чл. 13б от Регламента (ЕС), към което препраща § 1, т. 82 от ДР на ЗДДС (ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г.). Второ, ако отговорът на първия въпрос е положителен, следва да се прецени дали е налице достатъчно пряка връзка между услугата и недвижимия имот, към който се отнася, за да бъде определена като услуга, свързана с недвижими имоти.

Така очертаната нормативна общностна уредба и тълкувателно приложими решения на СЕС налагат извод, че на национално ниво, като изключение от правилото на чл. 21, ал. 2 ЗДДС, разпоредбата на чл. 21, ал. 4, т. 1 от същия следва да се тълкува стриктно. Същевременно, за да се прецени осъществеността на хипотезата на чл. 21, ал. 4, т. 1 ЗДДС следва да се определи точно недвижимия имот, с който услугите са свързани - т. 35 от Решението на СЕС по дело С -155/12, и връзката между услугата и недвижимия имот, към който се отнася. Единствено при такава конкретизация може да се прецени доколко е налице изискуемата се достатъчно пряка връзка между тях.

В случая, приходните органи, чиято е доказателствената тежест за установяването на твърдените положителни факти от състава на чл. 21, ал. 4, т. 1 ЗДДС, не са ангажирали никакви доказателства, а не и изследван въпроса кои са конкретните недвижими имоти, с които са свързани спорните доставки. Дали се касае за съответната „площадка“ като територия, на която е разположено ядреното съоръжение (недвижим имот по чл. 13б, б. „а“ от Регламента), или се касае за самото съоръжение, като конструкция, прикрепена към земята или в нея, над или под морското равнище, която не може да бъде лесно разглобена или преместена (недвижим имот по чл. 13, б. „б“ от Регламента), или пък се отнася до радиоактивните отпадъци, подлежащи на безопасно извеждане, които като елемент от фундамента на ядреното съоръжение също попадат в обхвата на чл. 13, б. „в“ от Регламента. Това разграничение е направено в обяснителните бележки на Комисията, където изрично е посочено, че сграда или конструкция трябва да се счита за недвижим имот във всички свои съставни части. Посочено е, че освен основната структура на дадена сграда или конструкция, някои елементи, които са монтирани в сградата или конструкцията, също трябва да се считат за недвижим имот, когато съставляват неразделна част от тях. Само по себе си уточнението, че услугите са свързани с недвижим имот – блокове

от 1 до 4 на „А. К.“, не предоставя възможност за неговото конкретно определяне. Липсата на анализ с кой конкретно имот се свързват пряко спорните услуги се обяснява с липсата на следващата преценка за естеството на извършваните от „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД услуги, които само косвено касаят електроцентралата. Видно от Договор № 582/08, сключен между АЯР и RISKAUDIT IRSN/G. I. (конкретно споразумение № 4 към него относно обхвата му) и обслужващия изпълнението му Договор № SC14/23-582/08, ангажиментите на „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД в същината си са свързани с дейности по планиране и предоставяне на експертна помощ от регулаторна гледна точка за провеждане на процеса по лицензиране на извеждането от експлоатация. Услугите, предоставени от жалбоподателя имат за цел да подпомогнат получателя да изпълни ангажиментите си към АЯР, свързани с нуждата от разработване на регулаторни документи. Самият недвижим имот не е обект на тези услуги. Като дейности, разглеждани по своя резултат – „извеждане от експлоатация на 1 и 4 блок на АЕЦ „К.“, уместно е да се посочи, че в обяснителните бележки на Комисията, при разграничаване на услугите, които имат „достатъчно пряка връзка“ с недвижими имоти, са разгледани дейностите по поддръжка, ремонт и поправка на постоянна инфраструктура (чл. 31а, § 2, б. „д“ от Регламента), в които са включени съоръженията, инфраструктурата и инсталациите, необходими за предоставяне на основни услуги и стоки като транспорт, електроенергия, отопление, водоснабдяване, далекосъобщения и др.“, както и дейностите, свързани с инсталиране или сглобяване на машини или оборудване (чл. 31а, § 2, б. „м“ и чл. 31а, § 3, б. „е“ от Регламента), които дейности, за да имат пряка връзка с недвижимия имот е изрично посочено, че е необходимо да стават „неразделна част от сградата или конструкцията“. В конкретния случай предоставените от жалбоподателя услуги само косвено са насочени към крайната цел - „извеждане от експлоатация“, но това само идва да покаже, че резултатът от тях, демонтажът на машините и съоръженията, не става част от недвижимия имот, а на практика се отделя от него, вследствие на което площадката ще изгуби досегашното си предназначение за производство на ядрена енергия. Затова тези услуги не следва да се разглеждат като услуги, пряко свързани с недвижимия имот, без значение дали става въпрос за площадката, съоръжението (енергоблоковете) или извежданите ядрени отпадъци, а като услуги, извършени на клиент от ЕС с място на изпълнение мястото, където той е установен. Специалното правило на чл. 21, ал. 4, т. 1 ЗДДС в случая е неприложимо.

С оглед изложеното настоящия съдебен състав намира за незаконосъобразен обжалвания Ревизионен акт № Р-22222522005073-091-001 от 10.02.2023 г., който като такъв, следва да бъде отменен.

При този изход на спора основателно е своевременно направеното от процесуалния представител на жалбоподателя искане за присъждане на разноски, които съобразно приложените по делото разходо-оправдателни документи възлизат общо на 3 650,00 лв., от които 3600,00 лв. – заплатено по банков път адвокатско възнаграждение, за което ответникът не е направил възражение за прекомерност, и 50,00 лв. – ДТ за образуване на съдебното производство.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22222522005073-091-001 от 10.02.2023 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - С., потвърден с Решение № 721 от 31.05.2023 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" С..

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „РИСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД (сегашно наименование „АБИЛИКО“ АД), ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], разноски по делото в размер на 3 650 (три хиляди шестстотин и петдесет) лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК.

СЪДИЯ: