

РЕШЕНИЕ

№ 971

гр. София, 21.02.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 16
състав,** в публично заседание на 04.12.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гургана Маринова и при участието на прокурора Ютеров, като разгледа дело номер **7828** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - чл. 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на П. НАУТИКА Е., ЕИК[ЕИК], представлявано от Т. А. Я., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/02.03.2012г., издаден от К. Г. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], мълчаливо потвърден от директора на дирекция Обжалване и управление на изпълнението, при ЦУ на НАП, [населено място].

Според жалбоподателя с процесния РА незаконосъобразно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени по договор за финансов лизинг на пътни превозни средства с предмет - ползване на лек автомобил В. Х5, лизинг на моторна яхта тип Е. 41 с наименование I., по фактури издадени за покупка на джет, марка „Б.“, модел G. L., по фактура за начислен ДДС за преведен аванс по предварителен договор за покупка на недвижим имот, както и по фактури за резервни части за ремонт и поддръжка на лизинговите обекти, за платени пристанищни такси за моторната яхта. Също така твърди, че незаконосъобразно е начислен данък и по ф/ра №17/03.08.2009г. за извършени рекламни услуги на С. О.. Релевира довод, че безспорно е установено, че ф/ра №68/23.08.2007г., с издател С. О. е във връзка с преведен аванс в размер на 168 100лв. по предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот. Твърди, че от представените по време на ревизията документи е видно, че става дума за възникване на данъчно събитие съгласно чл.25, ал.6 от ЗДДС, във връзка с което е начислен ДДС съгласно чл.86 от ЗДДС и е издадена данъчна

фактура на платеца на аванса, който е и получател по доставката. Счита, че обстоятелството, че към датата на ревизията стоката за покупката на която е платен авансът все още не е доставена, не е основание за отказ на данъчен кредит. Като необосновани и недоказани се оспорват съдържащите се в ревизионния акт и ревизионния доклад констатации, на основание на които е прието, че активите: лек автомобил В. Х5, моторна яхта тип Е. 41 с наименование I. и джет, марка „Б.“, модел G. L. не се използват в икономическата дейност на дружеството. Твърди, че от страна на органите по приходите не е доказано използването на вещите за цели, различни от упражняваната от П. Н. Е. независима икономическа дейност. Изразено е искане за отмяна на оспорения ревизионен акт, както и за присъждане на направените във връзка с делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от упълномощения адвокат С., който от негово име поддържа жалбата и направените със същата искания.

Ответникът – директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика - С. се представлява от юрисконсулт С., който оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, с искане същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София град, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1009169/28.10.2010г., изменена със заповед за възлагане на ревизия № 1101779/11.02.2011г. е възложено извършването на ревизия на П. Н. Е. за определяне на задълженията по ЗДДС, обхващаща данъчните периоди, както следва: 01.08.2007г.-31.03.2008г.; 01.05.2008г.-30.07.2008г.; 01.09.2008-31.12.2008г.; 01.02.2009г.-30.09.2009г.

Ревизионното производство е възложено в изпълнение указанията, дадени с решение № 1517/11.10.2010г. на директора на дирекция Обжалване и управление на изпълнението - С., с което е отменен Ревизионен акт №[ЕИК]/05.05.2010г., в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2007г. до 31.03.2008г., от 01.05.2008г. до 30.07.2008г., от 01.09.2008г. до 31.12.2008г., и от 01.02.2009г. до 30.09.2009г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия.

Резултатите от ревизията са отразени в издадения РД № 1101779/28.03.2011г., срещу който, по реда на чл. 117, ал.5 от ДОПК е представено възражение с вх. № 05-53-06-203/17.02.2012г. на ТД на НАП С..

Ревизията приключва с РА № [ЕГН]/02.03.2012г., издаден от К. Г. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], съгласно заповед за определяне на компетентен орган № К 1101779/13.12.2011г., издадена от Ц. К. Н., началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. В резултат от ревизионното производство са констатирани основания за корекция /намаляване/ на декларираната данъчна основа на получените доставки и на данъчния кредит от П. НАУТИКА Е., във връзка с непризнато право на приспадане на данъчен кредит на дружеството по фактури, издадени от негови доставчици през ревизирия период от 01.08.2007г. до 31.03.2008г., от 01.05.2008г. до 30.07.2008г., от 01.09.2008г. до 31.12.2008г., от 01.02.2009г. до 30.09.2009г., общо в размер на 94943,10 лв. С процесния РА, след приспадане и други корекции са окончателно установени задължения за довносяне по ДДС в размер на 92669,43 лв. и лихви за забава в размер на 45414,06 лв., изчислени към 02.03.2012г.

С вх. № на ТД на НАП [населено място] 53-06-991/18.04.2012г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба срещу РА № [ЕГН]/02.03.2012г., до директора на дирекция О. - С.. В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК не е постановено решение от компетентния административен орган.

РА № [ЕГН]/02.03.2012г., мълчаливо потвърден от директора на дирекция О. - С. е оспорен пред Административен съд – София град с жалба, подадена чрез решаващия административен орган на 25.07.2012г. Спазен е срокът за обжалване по реда на чл. 156, ал.5 от ДОПК, жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на оспорения акт, с който в нейна тежест се установяват задължения. Предвид последното съдът намира, че жалбата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от 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 материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че оспореният РА № [ЕГН]/02.03.2012г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната заповед за определяне на компетентен орган № К 1101779/13.12.2011г. Заповедта за възлагане на ревизия е издадена от орган по приходите, оправомощен на основание чл. 11, ал.1, т.1 от ЗНАП със заповед № РД-01-6/05.01.2010г. и заповед № РД-01-835/15.06.2011г., издадени от директора на ТД на НАП – С.. РА е издаден в установената от закона писмена форма и съдържа изискуемите реквизити. В производството по издаването му не са допуснати съществени процесуални нарушения.

Правото на приспадане на данъчен кредит на П. НАУТИКА Е. в размер на 94943,40 лв. по фактури издадени от посочените в РА доставчици не е признато, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, по отношение на фактурата издадена от С. О., и на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по отношение на останалите фактури, които са процесни по делото, издадени от З. Е. О. и от Д. Л. АД по договори за финансов лизинг на джет марка „Б.“, модел G. L., сер. № Y., на плавателен съд – употребявана моторна яхта тип Е. 41, име I. и за финансов лизинг на пътно превозно средство В. Х5. Също така не е признато право на данъчен кредит за ревизираните данъчни периоди, на същото основание – чл. 70, ал.1, т. 2 от ЗДДС по фактури, издадени във връзка с разходи за поддръжка и експлоатация на моторна яхта тип Е. 41, име I., на пътно превозно средство В. Х5 и на джет марка „Б.“, модел G. L., сер. № Y..

В хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е ползвало право на пълен данъчен кредит по фактура № 68/23.08.2007г. издадена от С. О., във връзка с авансово плащане за покупко - продажба на недвижим имот.

С Искане изх. № 05-53-03-7 / 04.01.2011 г. от С. О. са изискани документи и писмени обяснения. Представен е отговор с вх. № 05-53-03-7/ 20.01.2011г., към който са приложени документи и писмени обяснения, както следва:

- Нотариален акт № 194/30.06.2009 г., том III, рег. № 2642, дело № 519 за замяна на идеални части от недвижими имоти за недвижим имот. На 30.09.2009г. в РС [населено място] чрез нотариус Й. П. е направено прехвърляне от К. Д. О. на С. О. на 9/10 (девет десети) идеални части от недвижими имоти, изградени във Ваканционен Апартаментен Комплекс в УПИ II-35021, находящ се в землището на [населено място], местност „Т. чучур“, [община], обл. С., на следните апартаменти: апартамент

D 68, апартамент D 69, апартамент D 711. В замяна С. О. прехвърля на К. Д. О. недвижим поземлен имот с идентификационен № 72693.149.98, УПИ № 49 и УПИ № 50, находящ се в землището на [населено място], [община], в Апартаментен хотел № 4, апартамент № 5 с административен № 85, находящ се на първи надпартерен етаж, със застроена площ от 263,94 кв.м., състоящ се от дневна-трапезария, кухня, три спални, три бани-тоалетни, дрешник-склад, антре и две тераси.

- Решение № 53/08.04.2010г. на РС - [населено място], относно разваляне на сключения договор за замяна, описан в точка 1.;

- удостоверение № 34/17.07.2007г. за въвеждане в експлоатация на строеж ВС К. с обща застроена площ 3 832,49 кв.м. в землището на [населено място] с възложител С. О.;

- архитектурен проект на блок Б с ап. № 85 и блок Е с ап. 97 и таблица с квадратурата на апартаментите. Двата апартамента са еднакви и са на площ от 263,94 кв.м.;

- писмени обяснения, в които се твърди, че между С. О. и П. Н. Е. е сключен предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот, а именно ап. 85 във ВС К., [населено място], [община] от 20.08.2007г. По предварителен договор е преведена авансово сумата от 160 000,00 лв. по банковата сметка на С. О. на 23.08.2007г. Поради финансови затруднения на купувача допълнителни плащания по договора не са извършвани, поради което до финализиране на сделката не се е стигнало. Междувременно К. Д. О. е изявило желание да придобие ап. № 85, като с нотариален акт от 30.06.2009г. същото дружество е придобило имота чрез замяна с друг недвижим имот.

Със споразумение от 30.06.2009г. апартамент № 85 е заменен с ап. № 97 по предварителния договор с П. Н. Е.. Апартамент № 97 е със застроена площ 263,94 кв.м., намира се в апартаментен хотел № 5, блок Е, първи стаж, във ВС К., разположен в землището на [населено място], общ. К.. Към момента на извършване на ревизията собственик на ап. № 97 е С. О.. Не са представени данни за извършено нотариално прехвърляне на ап. 97. Според писмените обяснения, купувачът П. Н. Е. не е изпълнил задълженията си по предварителния договор.

Издаденото удостоверение за въвеждане в експлоатация на строеж №34/17.07.2007г. се отнася за въвеждане в експлоатация на ваканционен комплекс, състоящ се от пет блока (апартаментни хотели № 1,2, 3, 4, 5, / съответно А, В, С, D, Е). Апартамент № 85 се намира в бл. 4 /D/, етаж 1, ап.97 се намира в блок 5 /Е/, етаж 1.

Удостоверението е издадено на възложителя и инвеститора С. О. с Булстат[ЕИК]. Към момента на извършване на ревизията апартаменти № 85 и № 97 са собственост на С. О.. И двата апартамента са въведени в експлоатация заедно с целия ваканционен комплекс, съгласно посоченото по-горе удостоверение за въвеждане в експлоатация, издадено от [община].

В хода на ревизията е направена справка в Служба по вписванията, при която е установено, че П. Н. Е. не притежава недвижими имоти. При направената справка относно С. О. е установено, че с Нотариален акт № 194, том III, рег. № 2642, дело № 519 от 30.06.2009г. С. О. прехвърля на К. дивелъпмънтс Е. с ЕИК[ЕИК] апартамент № 5, с административен номер 85. находящ се на първи надпартерен етаж със застроена площ от 263.94 кв.м.

До С. О. е изготвено Искане изх. № 0553-03-1284 /17.11.2010г. за представяне на документи и писмени обяснения. Насрещната проверка е инициирана във връзка с

фактура № 68 /23.08.2007г., издадена от С. О. на П. Н. Е..

От С. О. са представени заверени копия на следните документи и писмени обяснения с вх. № 0553-03-1284/01.12.2010г.:

- фактура № 068/23.08.2007г., издадена от С. О., с получател П. Н. Е. и посочен предмет на доставката: съгласно предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 20.08.07г., ап. № 5, блок 4. адм. № 85. Фактурата е с данъчна основа в размер на 168 100,00лв. и ДДС в размер на 33 620.00лв.;

- копие от предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот, подписан на 20.08.2007г. между С. О., продавач, и П. Н. Е., купувач. Предметът на договора съгласно чл. 1 от същия е продажбата на апартамент № 5, с административен номер 85, в сградата на апартаментен хотел № 4. находящ се на първи надпартерен етаж със застроена площ от 263,94 кв.м. във ВС К.. Продажбата на цитирания недвижим имот е договорена за сумата от 168 100,00лв. Договорено е владението на имота да бъде предадено на купувача в деня на прехвърлянето на имота с нотариален акт, съгласно чл. 4 от цитирания договор. В срок до 01.12.2007г. страните са се задължили да се явят пред нотариус Й. П., с рег. № 035, за сключването на окончателен договор в надлежната нотариална форма, съгласно чл. 8 от цитирания договор.

- споразумение към предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 20.08.2007г., подписано на 30.06.2009г. между С. О., продавач и П. Н. Е., купувач. Страните са се споразумели за следното: По предварителния договор за покупко-продажба на недвижим имот от 20.08.2007г., апартамент с административен номер 85 се заменя за апартамент с административен номер 97. Договорено е, че за нови промени по предварителния договор за покупко-продажба на недвижим имот от 20.08.2007г. страните се задължават да сключват нови анекси или споразумения.

- копие от банково извлечение № 21/24.08.2007г. с титуляр С. О., съгласно което по банков път на 23.08.2007г. е преведена сума в размер на 160 000,00 лв. с наредител П. Н. Е. и с посочено основание „по дог.“;

- копие от главна книга на С. О. за периода 01.08.-31.08.2007г. за получена сума в размер на 160 000,00лв. по банков път. Осчетоводена в с/ка 4123 и начислен ДДС за продажби по с/ка 45321 в размер на 33 620,00лв.;

- дневник за продажбите на С. О. за данъчен период м. 08.2007г. с отразена ф.№ 68 /23.08.2007г., с данъчна основа в размер на 168 100,00 лв. и ДДС в размер на 33 620,00 лв.;

- справка-декларация по ЗДДС на С. О. за данъчен период м. 08.2007г.;

- удостоверение № 34/17.07.2007 г. за въвеждане в експлоатация на строеж ВС К. с обща застроена площ 3 832,49 кв.м. в землището на [населено място] с възложител С. О.;

- договор за строителство от 29.05.2006г. по проект Ваканционно селище К., местоположение [община], възложител С. О., изпълнител П. О.;

- писмени обяснения от управителя на С. О.

След анализ на всички представени от ревизираното лице и събрани при извършената насрещна проверка на С. О. документи, ревизиращият екип е направил следните констатации: Съгласно чл. 1 от предварителния договор за покупко-продажба на недвижим имот продавачът заявява, че е съгласен купувачът да му заплати по банков път до три дни от датата на сключване на предварителния договор сумата от 168 100.00 лв. От друга страна, съгласно чл. 3, купувачът също заявява, че купува от

продавача недвижимия имот, описан подробно в чл. 1 от предварителния договор за сума в размер на 168 100.00 лв., която сума купувачът П. Н. Е. се задължава за заплати на продавача по банков път до три дни от датата на сключване на договора. До датата на издаване на ревизионния доклад, ревизираното дружество не е изпълнило поетите ангажименти по чл. 3 от цитирания предварителен договор. Сумата от 168 100.00 лв. не е заплатена от П. Н. Е.. На 23.08.2007г. е преведена сума в размер на 160 000.00 лв. Направеният превод е осчетоводен от ревизираното дружество като е дебитирана сметка 203 със сумата от 168 100.00 лв. с посочено основание „Апартамент К.Х. - ап. 5, бл. 4”. Съгласно представения амортизационен план за 2007г., на 23.08.2007г. като сграда е заприходен „Апартамент К.Х. ап. 5”, с прилаган линеен метод при 4 % амортизационна норма.

Независимо от размера на преведената сума, от страна на С. О. е издадена фактура № 68/23.08.2007 г. с данъчна основа в размер на 168 100.00 лв. и ДДС в размер на 33 620.00 лв. Направено е заключение, че фактурата е издадена без основание от страна на С. О., тъй като към датата на издаване на фактура № 68/23.08.2007г. не е налице прехвърляне на собственост върху недвижим имот и липсва издаден нотариален акт. Не е налице и авансово плащане от П. Н. Е. в полза на С. О. в размер на 201 720.00 лв. Предвид горните констатации е мотивиран изводът, че процесната фактура е издадена без основание, като с издадения РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 33 620.00 лв. на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

В настоящото производство, без оспорване от страните е прието заключение на съдебносчетоводна експертиза. В частта му относно издадената от С. О. фактура № 68/23.08.2007г. е установено следното:

Съгласно предварителен договор за покупко - продажба на недвижим имот от 20.08.2007г., С. О. продава, а П. Н. Е. купува недвижим имот, построен от продавача в УПИ № 49 и УПИ № 50, в масив № 149, находящи се в землището на [населено място], [община], област Д., в сградата на Апартаментен хотел № 4, и самият имот представляващ Апартамент № 5, с адм. номер 85 със застроена площ 263,94 кв.м., за сумата в размер на 168100,00 лв., която сума е договорено да се разплати между страните в тридневен срок от датата на сключване на договора. С. О. е издало фактура № 68/23.08.2007г. на П. Н. Е. с данъчна основа 168 100,00 лв., ДДС 33 620,00 лв., обща фактурна стойност 201 720,00 лв. Съгласно чл. 4 от предварителния договор, владението на посочения имот, ще бъде предадено на купувача в деня на прехвърлянето на имота с нотариален акт.

Във връзка с процесната фактура за покупко - продажба на недвижим имот, по счетоводните регистри (сметки) на П. Н. Е. се установяват счетоводни записвания по дебита на сметка 203 „Сгради и конструкции”, която сметка е в състава на сметките от група 20 „Дълготрайни материални активи” (Д.) с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) в размер на 168 100,00 лв. за завеждане на актив в сметките за Д. и по дебита на сметка 453 „Разчети за ДДС” (453/1 „Начислен данък на покупките”) с фактурирания данък в размер на 33 620,00 лв. за отразяване на разчет по ДДС на получена доставка (ДДС с право на ДК), срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици” с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) в размер на 201 720,00 лв. за отразяване на разчет - задължение към доставчика по получена доставка

(покупко - продажба на недвижим имот).

Във връзка с процесната фактура за покупко - продажба на недвижим имот, по счетоводните регистри (сметки) на С. О. се установяват счетоводни записвания по кредита на сметка 412 „Клиенти по аванси“ (412/3 „Клиенти по аванси – персонални“) с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) в размер на 168 100,00 лв. за отразяване на аванс, срещу който все още не е предоставена стока или услуга (в случая Д. - недвижим имот) и по кредита на сметка 453 „Разчети за ДДС“ (453/2 „Начислен данък на продажбите“) с фактурирания данък в размер на 33 620,00 лв. за отразяване на разчет по ДДС на извършена доставка (ДДС за внасяне), срещу дебитиране на сметка 411 „Клиенти“ с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) в размер на 201 720,00 лв. за отразяване на разчет - вземане от клиента по извършена доставка (покупко-продажба на недвижим имот).

След анализ на счетоводните записвания, констатирани при П. Н. Е. и С. О. относно покупко-продажбата на недвижим имот, съгласно фактура № 68/23.08.2007г. и предварителен договор от 20.08.2007г., вещото лице е обосновало извод, че е налице разлика в интерпретацията на доставката за целите на счетоводното ѝ отчитане. След като е засегната (ангажирана) в счетоводната кореспонденция сметка 203 „Сгради и конструкции“ при П. Н. Е., това означава, че е заведен актив (недвижим имот) на стойност 168 100,00 лв., по сметките от група 20 „Д.“. Основанието за това е предварителния договор от 20.08.2007г., в който не става дума за авансово плащане, а за покупко - продажба на недвижим имот - ап. № 5, с адм. номер 85, за сумата в размер на 168 100,00 лв. При С. О., предвид счетоводното записване по сметка 412 „Клиенти по аванси“, е възникнал само разчет, т.е. задължение към клиента по получен от него аванс в размер на 168 100,00лв., срещу бъдещо предоставяне на стока или услуга, в случая: аванс във връзка с покупко - продажба на недвижим имот. Според експертизата, при положение, че няма данни недвижимият имот (апартамент) да е бил предоставен на клиента заедно с нотариален акт за прехвърляне на правото на собственост (за предаване на владение) върху него, към момента на фактурирането по процесната фактура и след това, което е видно от споразумението от 30.06.2009г. за замяна на апартамент адм. номер 85 за друг с адм. номер 97 и от писмени обяснения по делото, то при П. Н. Е. в счетоводните записвания не е следвало да се засяга сметка от група 20 „Д.“, след като собствеността върху актива, предмет на предварителния договор все още не е била негова, а също, както при С. О. да възникне разчет по предоставен аванс за недвижим имот, като се ангажира в счетоводната кореспонденция сметка 402 „Доставчици по аванси“, до финализирането на сделката по покупко - продажбата с прехвърляне (предаване) на собствеността върху имота и окончателното разплащане между страните.

След проверка на движението по счетоводните регистри (сметки) на П. Н. Е., които са във взаимна кореспонденция по осчетоводяване на фактура № 68/23.08.2007г. и предварителен договор от 20.08.2007г., в рамките на годишния отчетен период 2007г., при счетоводното приключване, сумата 168 100,00лв. остава на салдо по дебита на сметка 203 „Сгради и конструкции“ към края на отчетния период. В следващият отчетен период 2008г. е взето

сторнировъчно счетоводно записване по дебита на сметка 203 „Сгради и конструкции” със сумата 168 100,00 лв. срещу дебитиране на сметка 402 „Доставчици по аванси” (402/2 „Доставчици по аванси-нормална”), с което фактически сумата по фактура № 68/23.08.2007г. и и предварителен договор / 20.08.2007г. е снета от отчет по сметките от група 20 „Д.”(203) и е отразена по разчетните сметки от група 40 „Доставчици” (402).

Със споразумение от 30.06.2009г. към предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 20.08.2007г., страните по договора се споразумяват: по предварителния договор за покупко - продажба на недвижим имот от 20.08. 2007г., апартамент с адм. номер 85 се заменя за апартамент с адм. номер 97.

Установено е плащане по банков път в размер на 160 000,00 лв. по фактура № 68/23.08.2007г., от П. Н. Е. в полза на С. О.. Във връзка с това плащане, по счетоводните регистри (сметки) на П. НАУТИКА Е. е установено счетоводно записване по дебита на сметка 401 „Доставчици” срещу кредитиране на сметка 503 „Разплащателна сметка” (503/2 „У. Б.”) за отразяване на намаление на задължението към доставчика с 160 000,00 лв. от общо 201 720,00 лв., и едновременно с това, за отразяване на намаление на наличността от парични средства в банковата сметка на П. Н. Е. във връзка с извършения превод на 160 000,00 лв. по сметка на С. О.. Остатъкът от задължението на П. Н. Е. към С. О. по фактура № 68/23.08.2007г. е в размер на 41 720лв., в т.ч. неплатена част от данъчна основа 8110 лв. и неплатен ДДС 33 620 лв. Сумата 41720 лв. се води на отчет като кредитно салдо (задължение) по разчетната сметка 401 „Доставчици” при П. Н. Е., респективно като дебитно салдо (вземане) по разчетната сметка 411 „Клиенти” при С. О.. От С. О. е издадена фактура № 68/23.08.2007г., в която е посочен ДДС на отделен ред. Данъкът е осчетоводен (начислен) по сметка 453 „Разчети за ДДС” (453/2 „Начислен данък на продажбите”) като задължение към бюджета. Фактурата е отразена в дневника за продажбите, респ. в справката декларация за ДДС на С. О. за м. 08.2007г.

В случая, настоящата инстанция намира за съществено обстоятелството, че нито в хода на ревизионното производство, нито в производството пред съда жалбоподателят е ангажирал доказателства и доказателствени средства досежно прехвърлянето на собствеността на конкретен недвижим имот в своя патримониум. Видно от заключението на приетата съдебно - счетоводна експертиза, извършеното плащане неправилно е осчетоводено от П. Н. Е.. Отделно от горното, съгласно разпоредбата на чл. 19 от Закона за задълженията и договорите, с предварителния договор страните по сделката уговарят съществени условия за изпълнението на окончателния договор, при което ако някоя от страните откаже сключване на окончателния договор, другата страна има право да предяви иск пред съда за сключването му. Както до приключване на производството по издаване на оспорения ревизионен акт, така и пред настоящата инстанция жалбоподателят не ангажира доказателства, подкрепящи намерението да придобие в патримониума си собствеността на недвижим имот съгласно предварителния договор между П. Н. Е. и С. О. от 20.08.2007г. и допълнителното споразумение между страните от 30.06.2009г. Дори да се приемат твърденията на жалбоподателя за

висящност на облигационното правоотношение досежно сключването на окончателен договор в нотариална форма относно така индивидуализирания недвижим имот, то е безспорно, че и към настоящия момент не е налице прехвърляне на право на собственост върху вещта, което е съществено, за да се приеме наличието на доставка по смисъла на ЗДДС. Не са ангажирани доказателства нито за последващо издаване на кредитно известие, нито доказателства за окончателно разплащане между страните по горепосоченото облигационно правоотношение. Само от наличието на предварителен договор не може да се обоснове извод, че недвижимият имот ще бъде прехвърлен в собственост на П. Н. Е.. Дори да се приеме, че с фактурите се документира авансово плащане, за жалбоподателя не се следва право на приспадане на данъчен кредит. За разлика от уредбата по предходния ЗДДС, в настоящия законов текст авансовото плащане не е приравнено на данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал.7 от ЗДДС когато, преди да е възникнало данъчно събитие се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. Следователно, с плащането се поражда задължение за начисляване на данъка, а не се регистрира възникване на данъчно събитие. В ревизионното производство, както и в настоящото не се доказва реалното осъществяване на доставката – прехвърлянето на собственост върху недвижим имот – апартамент във Ваканционно селище К.. Следователно, авансовото плащане не може да се разглежда като плащане по облагаема доставка, респ. като плащане извършено във връзка с данъчно събитие, преди последното да възникне, тъй като, съгласно чл. 25, ал.1 от ЗДДС данъчно събитие по смисъла на закона е доставката на стоки или услуги. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да са налице фактически извършени стопански операции, няма основание за ползване на право на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1 от същия закон.

Гореизложеното, при съобразяване на обстоятелството, че платената сума представлява почти цялата продажна цена на недвижимия имот, обосновава извод, че се касае за извършено финансиране, а не за авансово плащане, с оглед на което правилен се явява направения от ревизиращия орган извод, че процесната фактура е издадена без правно основание, поради което и при съобразяване на разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, за неправомерно начисленият данък не е налице право на данъчен кредит.

В ревизионното производство е установено, че съгласно договор за реклама от 01.08.2009г. сключен между С. О. в качеството му на възложител и П. Н. Е. - изпълнител възложителят възлага, а изпълнителят приема да изпълнява срещу заплащане на възнаграждение следните дейности, свързани с рекламиране на ваканционен комплекс „К.“, собственост на възложителя: монтиране на рекламни пано на ваканционния комплекс на яхта, собственост на изпълнителя; поставяне на рекламни брошури на стоянката на яхтата в пристанище Б.; поставяне на рекламни брошури на самата яхта при круизи на яхтата по българското Ч.-морие; раздаване на клиенти на изпълнителя на рекламните брошури на ваканционния комплекс. Стойността на рекламния

договор е 30 000,00лв., която сума възложителят следва да заплати след получаване на фактура от изпълнителя в брой или по банков път по посочена банкова сметка (чл. 1 и чл. 7 ал. 1 от договора). Съгласно чл. 3 (1) от договора възложителят се задължава да предаде на изпълнителя рекламните материали и брошури, които следва да бъдат раздадени, разлепени и монтирани за срока на действие на договора. Ревизиращият екип е констатирал, че до дата на съставяне на ревизионния доклад, от страна на ревизираното дружество не са представени доказателства за изпълнението на договорените услуги. Не са представени доказателства за изработено рекламno пано, за направени разходи във връзка с изработването на рекламno пано и счетоводното им отразяване; не са представени доказателства за извършен монтаж на рекламno пано на яхта, собственост на изпълнителя и за направени разходи в тази връзка; не са представени доказателства за изработени рекламни брошури, за предаване на такива брошури на възложителя, не са представени доказателства за действително раздадени разлепени и монтирани рекламни материали, както и данни за лицата, използвани от изпълнителя за осъществяване на услугата; не са представени и доказателства за плащане по фактура № 17/03.08.2009г., издадена от П. Н. Е. във връзка с изпълнението на посочения договор.

От страна на ревизиращия екип е направен извод, че не е установено извършване на доставка по така издадената фактура, поради което е определена нулева данъчна основа по нея, като е прието, че отразеният ДДС в размер на 5000,00лв. остава изискуем, на основание чл. 85 от ЗДДС.

От приетото и неоспорено от страните заключение на съдебносчетоводната експертиза се установява, че от П. Н. Е. е издадена фактура № 17/03.08.2009г., с получател С. О. за рекламната услуга по договора от 01.08.2009г., във връзка с която по счетоводните регистри (сметки) на П. Н. Е. са отразени счетоводни записвания по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“, която сметка е в състава на резултативните сметки от група 70 „Приходи от продажби“ с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) в размер на 25000 лв. за отразяване на приходи (постъпления) от доставка (продажба) на услуга и по кредита на сметка 453 „Разчети за ДДС“ (453/2 „Начислен данък на продажбите“) с фактурирания данък в размер на 5000 лв. за отразяване на разчет по ДДС на извършена доставка (ДДС за внасяне), срещу дебитиране на сметка 411 „Клиенти“ с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) в размер на 30000 лв. за отразяване на разчет - вземане от клиента по извършена доставка на услуга.

Относно фактура № 17/03.08.2009г. издадена от П. Н. Е. на С. О. за рекламната услуга по договора от 01.08.2009г., по счетоводните регистри (сметки) на С. О. се установяват счетоводни записвания по дебита на сметка 602 „Разходи за външни услуги“ (602/8 „Реклама“), която сметка е в състава на резултативните сметки от група 60 „Разходи по икономически елементи“ с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) в размер на 25000 лв. за отразяване на разходи по доставка (покупка) на услуга и по дебита на сметка 453 „Разчети за ДДС“ (453/1 „Начислен данък на покупките“) с фактурирания данък в размер на 5000 лв. за отразяване на разчет по ДДС на получена доставка (ДДС с право на ДК), срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици“

с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) в размер на 30000 лв. за отразяване на разчет - задължение към доставчика по получена доставка на услуга. Относно фактура № 17/03.08.2009г. се установява плащане по банков път от сметка на С. О. по сметка на П. Н. Е. с дата 06.11.2009г., в размер на 30 000 лв. По счетоводните регистри (сметки) на П. Н. Е. е взето счетоводно записване по дебита на сметка 503 „Разплащателна сметка” срещу кредитиране на сметка 411 „Клиенти”, респективно по счетоводните регистри (сметки) на С. О., счетоводното записване е по кредита на сметка 503 „Разплащателна сметка” срещу дебитиране на сметка 401 „Доставчици” 30000 лв. В издадената от П. НАУТИКА Е. фактура № 17/03.08. 2009г., в ДДС е посочен на отделен ред. Данъкът е осчетоводен (начислен) по сметка 453 „Разчети за ДДС” (453/2 „Начислен данък на продажбите”) като задължение към бюджета. Фактурата е отразена в дневника за продажбите в справката декларация за ДДС на П. Н. Е. за м.08.2009г.

В разглеждания случай предмет на доставка по спорната фактура е изработка, доставка, монтаж и разпространение на рекламни материали. За удостоверяване изпълнение на услугите, при тази формулировка на предмета на доставка е необходимо да се представят доказателства за наличие на предаването и приемането на стоките, тъй като по този начин вещите, предмет на конкретната сделка, се индивидуализират и същевременно се изпълнява задължението на продавача да прехвърли собствеността върху тях. От друга страна, доставката на услуга представлява фактическо извършване на определени дейности, които имат стойност и реалното им осъществяване би могло да бъде доказано с всякакви счетоводни и/или търговски документи, съдържащи конкретни данни относно извършената дейност. Във всички случаи, при преценка за това дали доставката на услуга, по която е ползван данъчен кредит, е реално извършена, в тежест на лицето, претендиращо благоприятни правни последици е да ангажира доказателства дали и от кого възложената работа/дейност - като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т.е. резултатът е възникнал. Следователно, за да е налице доставка на услуга, е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договорното отношение и съответното ѝ прехвърляне на получателя по доставката. Характерът на отделните доставки по горепосочения договор предполага изпълнителят им П. Н. Е. да има на разположение необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост, доказателства за каквато жалбоподателят не е ангажирал нито в ревизионното производство, нито пред настоящата инстанция. Не са установени осъществени разходи за изпълнението на услугите и как е формирана тяхната стойност. Само счетоводното отразяване на приход и доказателства за плащане не могат да обосноват извод, че П. Н. Е. действително е предоставил договорените услуги, както и че е действителния изпълнител. Не са представени доказателства за използвани материали и ресурс за изпълнението им. Не са представени доказателства в подкрепа на твърдението на жалбоподателя за фактическото изработване, предаване и монтиране на рекламното пано, предаването на рекламните материали и брошури от възложителя на изпълнителя, с оглед тяхното

раздаване и разлепване от П. Н. Е., както и доказателства за надлежното осчетоводяване на извършените разходи.

Следователно, законосъобразен се явява изводът на ревизиращите органи, че с посочената фактура не се документира изпълнение на действително осъществена доставка на рекламни услуги, поради което данъчната основа е нулева.

В случая следва да се отбележи, че по силата на чл. 85 от ЗДДС данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС. Липсата на реално изпълнение на доставка, за която е издадена конкретна фактура, с отразен ДДС е известно и на двете страни – издател и получател по фактурата и то към момента на нейното издаване. С издаването на фактура при тези условия се създават предпоставки за ползване на данъчен кредит без основание от посочения като получател по фактурата, а посоченият като издател издава фактурата със знанието, че начислява ДДС без съществуването на основание за това. В тази връзка е и законното задължение за изискуемост на данъка от лицето, издало фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС с посочен ДДС. По този начин издателят сам декларира възникнало задължение за заплащане на ДДС, което би следвало да препятства издаването на фактури и начисляването на ДДС при липса на основание за това. След издаването на данъчна фактура с посочен данък, данъкът става изискуем за издателя на тази фактура, съгласно чл. 85 от ЗДДС, като чл. 86, ал. 1 от ЗДДС от своя страна свързва изискуемостта на данъка със задължението на регистрираното лице да го начисли, като данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, съгласно чл. 86, ал. 2 от ЗДДС.

В случая може да намери приложение практиката на С. /с ново наименование С./ относно корекция на начислен без основание данък в решенията по дело С-454/98 и цитираното в него дело С-342/87, според които коригиране на неправилно начислен данък следва да се извършва, когато лицето, издало фактурата, докаже добросъвестното си действие - т. 56. В т. 58 от същото решение С. приема, че когато рискът от загуби на данъчни приходи е отстранен напълно от издателя на фактурата, принципът на неутралност на ДДС изисква неправилно фактурираният ДДС да може да бъде коригиран. По т. 62 от решението по дело С-454/98 С. е приел, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС като опит за данъчна измама. Изричното условие в решението по дело С-454/98 за корекция на неправилно начисления ДДС е да е отстранен напълно рискът от загуба на данъчни приходи. Безпротиворечива е практиката на С. и по дело № 566/2007г., според което е прието, че принципът на данъчен неутралитет допуска данъкът да е дължим, макар и погрешно посочен в издадена фактура, ако данъчно задълженото лице не е отстранило своевременно и напълно риска от загуба от данъчни приходи. В решението на С. /с ново наименование С./ по обединени дела С-78/02 и С-80/02 е посочено, че разпоредбата на чл. 21, § 1, б. „в” от Шеста Директива 77/388/Е. на Съвета, възпроизведена впоследствие в чл. 203 от Директива 2006/112/ЕС, транспонирана в чл. 85 ЗДДС, не изключва възможността за възстановяване на грешно посочени суми за ДДС

във фактури, когато липсва данъчно събитие. В същото решение обаче е развито, че правилата за коригиране на неправилно начислен данък следва да бъдат обвързани с условието, че издателят на фактурите е действал добросъвестно и отстранил навреме и напълно риска от загуба на данъчни приходи, което гарантира спазване на принципа на данъчен неутралитет.

В ревизионното производство е установено, че от П. Н. Е. е упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 416.67 лв. по ф. № 78 /16.08.2007 г., издадена от З. Е. О. във връзка със закупен джет марка „Б.“, модел G. L., сер. № Y..

Съгласно представеният амортизационен план за 2007г., на 16.08.2007г. като транспортно средство е заприходен Д., с прилаган линеен метод при 10 % амортизационна норма.

Съгласно чл. 58, ал. 1 от ЗКПО, начисляването на данъчна амортизация започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация или от началото на следващия месец.

Съгласно чл. 59 от ЗКПО, начисляването на данъчни амортизации се преустановява когато съответният актив временно не се използва (не носи икономическа изгода) през период, по-дълъг от дванадесет месеца. До датата на издаване на ревизионния акт, от страна на П. Н. Е. не са представени доказателства за реализирана икономическа изгода от закупения Д..

Съгласно получени документи от К. М. Б. АД при извършената насрещна проверка на дружеството, документирана с Протокол вх. № 0523-03-81 / 29.12.2010 г., фактура № 0... 10050 / 24.07.2008 г. е издадена от дружеството на П. Н. Е. с посочен предмет на доставката такса лодкостоеене ВН 7337 от 01.08.2008г. - 31.07.2009г. - договор от 24.07.2008г., в размер на 2 677.53 лв., и такса джет 2 месеца, в размер на 375.52 лв. Договорът за джета е сключен за времето от 24.07.2008г. -23.09.2008г.

От страна на ревизираното дружество не са представени доказателства за местонахождението на джета от момента на неговото закупуване до 24.07.2008г.

Не са представени и доказателства за местонахождението на джета за периода от 23.09.2008г. до датата на издаване на ревизионния акт. При извършената проверка на яхтено пристанище Б. от сектор „Оперативни проверки“ при НАП В., документирана с Протокол № 1104079/ 15.03.2011г. е установено, че няма налични джетове на стоянка в пристанището.

Съгласно получени документи от К. М. - Б. АД с вх. № 05-53-04-1/25.01.2011г., джет на А. Л. е влизал и е излизал от пристанището, като за удостоверяване движението на джета е представена извадка от дневника за трафика на плавателните съдове през 2008г., съдържащ информация за маршрута, час на напускане, екипаж, пътници, час на прибиране, подпис на дежурния.

При извършената проверка от З. Е. О. с вх. № 05 53-03-6 20.01.2011г. са депозираны документи, в т.ч. и писмено обяснение, съгласно което продаденият на П. Н. Е. джет е нов. С ф. № 1018/15.07.2009 г. и ф. № 1082/20.08.2009 г. са продадени резервни части за джет - жило за управление и датчик за течности, като дружеството декларира, че същите не са монтирани в сервиза на З. Е. О..

На база всички събрани доказателства, в хода на ревизията е установено, че

закупеният джет е използван от П. Н. Е. без да бъдат осчетоводени приходи от тази дейност и без да бъдат издавани фактури за това.

Издадените през ревизирия период фактури касаят отдадени под наем автомобили, както следва: Д. Л. с рег. [рег.номер на МПС] , Опел В. с рег. № С., Опел В. с рег. [рег.номер на МПС] и Опел В. с рег. [рег.номер на МПС] . На основание чл. 70. ал. 1, т. 2 от ЗДДС с РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит за П. Н. Е. в размер на 4 416.67 лв. по фактура № 78/ 6.08.2007г., издадена от З. Е. О..

В приетото и неоспорено заключение на съдебносчетоводната експертиза е установено, че във връзка с фактура № 78/16.08.2007г. за покупка на Д., марка „Б.“, модел G. L., издадена от З. Е. О. на П. Н. Е., по счетоводните регистри (сметки) на П. Н. Е. се установяват счетоводни записвания по дебита на сметка 205 „Транспортни средства“, която сметка е в състава на сметките от група 20 „Дълготрайни материални активи“ (Д.) с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) в размер на 22083,33 лв. и по дебита на сметка 453 „Разчети за ДДС“ (453/1 „Начислен данък на покупките“) с фактурирания данък в размер на 4416,67 лв. за отразяване на разчет по ДДС на получена доставка (ДДС с право на ДК), срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици“ с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) в размер на 26 500 лв. за отразяване на разчет - задължение към доставчика по получена доставка (покупка на джет). Със следващо счетоводно записване е дебитирана сметка 401 „Доставчици“ срещу кредитиране на сметка 503 „Разплащателна сметка“ (503/2 „У. Б.“) за отразяване на намаление (закриване) на задължението към доставчика с 26 500 лв. и едновременно с това, за отразяване на намаление наличността от парични средства в банковата сметка на П. Н. Е. във връзка с извършения превод на 26 500 лв. по сметка на З. Е. О., на 21.08.2007г. съгласно банково извлечение.

Установено е осчетоводяване на разходи за поддръжка на джет, за закупуване на части за джет, а също и за такса лодкостоеене.

В ревизионното производство е установено, че от страна на П. Н. Е. е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от Д. Л. АД за лизингови вноски по договор за финансов лизинг на плавателен съд - употребявана моторна яхта тип Е. 41, наименование I., на стойност 160 000.00 евро без ДДС.

На 01.08.2007г. между Д. Л. АД, като лизингодател, и П. Н. Е., като лизингополучател, и Л. Пропърти Е., като солидарен длъжник, е сключен договор за финансов лизинг на плавателен съд № 000529A1. Обект на лизинга е един брой употребявана моторна яхта тип Е. 41, с наименование I., на стойност 160 000.00 евро без ДДС.

Съгласно обяснително писмо от Т. А. Я., управител на П. Н. Е. от 25.11.2010г., наличният в дружеството плавателен съд - употребявана моторна яхта тип Е. 41, с наименование I. е закупен с цел отдаването му под наем на трети физически или юридически лица; до момента е реализиран приход от експлоатация на яхтата в размер на 30 000.00 лв. по ф. № 17/03.08.2009г.; за ревизирия период разходи за гориво не са извършвани и отчитани; местонахождението на плавателен съд - употребявана моторна яхта тип Е. 41, с наименование I. е пристанище Б.;

В ревизионното производство е установено също, че съгласно представеният амортизационен план за 2007г., на 15.08.2007г. като транспортно средство е заприходена моторна яхта I., с прилаган линеен метод при годишна амортизационна норма от 10 %. Констатирано е, че до датата на издаване на ревизионния доклад, от страна на П. Н. Е. не са представени доказателства за реализирана икономическа изгода от закупената моторна яхта.

Според заключението на съдебносчетоводната експертиза, прието по делото и неоспорено от страните е установено, че с фактура № [ЕГН]/31.05.2007г. на бланка на А., Л. е фактурирана Моторна яхта тип: Е. 41, име: I. на стойност 160000 евро. Издаване на превод във валута 160000 евро по С., А., Л. на 29.05.2007г. По счетоводните регистри (сметки) на П. Н. Е. се установява счетоводно записване по дебита на сметка 304 Стоки (304/1 „Стоки на склад”), която сметка е в състава на сметките от група 30 „Материали, продукцията и стоки”, срещу кредитиране на сметка 401 „Доставчици”, с фактурната стойност в размер на 160 000 евро в нейната легова равностойност 312 932,80 лв., за отразяване на заприхождаване на стока на склад и едновременно с това, за отразяване на разчет - задължение към доставчика по получена доставка (покупка на яхта). Със следващо счетоводно записване е дебитирана сметка 401 „Доставчици” срещу кредитиране на сметка 504 „Разплащателна сметка във валута” за отразяване на намаление (закриване) на задължението към доставчика и едновременно с това, за отразяване на намаление наличността от парични средства във валутната банкова сметка на П. Н. Е. във връзка с извършения превод на 160000 евро (312932,80 лв.) по сметка на А., Л.. Преводът съгласно извлечението е от 29.05.2007г. Във фактурата е посочено, че доставката е освободена от ДДС по чл. 52, ал. 1, т. „а” от ЗДДС.

Съгласно договор за покупко - продажба от 15.08.2007г., П. Н. Е. в качеството му на продавач продава на Д. Л. АД - купувач, Моторна яхта тип: Е. 41, име: LA N. заедно с всички принадлежности и оборудване, числящи се към нея, за цена 312 932,80 лв. без ДДС, както и дължимото ДДС в размер на 62 586,56 лв. Цената се заплаща от купувача на продавача изцяло, в срок от три работни дни от подписването на договора по сметки на продавача. Застрахователната стойност на плавателния съд е 117 349,80 лв. Яхтата остава в държане на продавача в качеството му на лизингополучател по силата на Договор за финансов лизинг № 000529A1/01.08.2007г. (т. 1 до 4 от договора от 15.08.2007г.). От П. Н. Е. е издадена фактура № 1/15.08.2007г. на Д. Л. АД за продажба на моторна яхта I. съгласно договор от 15.08.2007г. с данъчна основа 312 932,80 лв. (160000 евро), ДДС 62 586,56 лв. (32000 евро) и обща фактурна стойност 375 519,36 лв. (192000 евро).

Във връзка с фактура № 1/15.08.2007г. за покупко-продажба на моторна яхта I., издадена от П. Н. Е. на Д. Л. АД, по счетоводните регистри (сметки) на П. Н. Е. се установяват счетоводни записвания по кредита на сметка 709 „Други приходи от дейността”, която сметка е в състава на резултативните сметки от група 70 „Приходи от продажби” с фактурната стойност без ДДС (данъчна основа) в размер на 312 932,80 лв. за отразяване на приходи (постъпления) от доставка (продажба) на моторна яхта и по кредита на сметка 453 „Разчети за ДДС” (453/2 „Начислен данък на продажбите”) с фактурирания данък в размер на 62 586,56 лв. за отразяване на разчет по ДДС на извършена доставка (ДДС

за внасяне), срещу дебитиране на сметка 411 „Клиенти“ с общата фактурна стойност (данъчна основа + ДДС) в размер на 375 519,36 лв. за отразяване на разчет - вземане от клиента по извършена доставка (продажба) на моторна яхта. Със счетоводно записване е дебитирана сметка 709 „Други приходи от дейността“ срещу кредитиране на сметка 304 „Стоки“ (304/1 „Стоки на склад“) за изписване на продадена стока. Със следващо счетоводно записване е дебитирана сметка 205 „Транспортни средства“ срещу кредитиране на сметка 159 „Други заеми и дългове“ със сумата 312 932,80 лв. за завеждане на Д. в сметките от група 20 и едновременно с това, за отразяване на задължение по заем по лизингов договор.

Според споразумителен протокол от 15.08.2007г. между Д. Л. АД и П. Н. Е. - лизингополучател, във връзка с възникнали насрещни и изискуеми задължения, Д. Л. АД дължи на П. Н. Е. по договор за покупко - продажба на 1 брой употребявана яхта тип Е. 41, име I., сумата 192 000 евро с ДДС. П. Н. Е. дължи на Д. Л. АД по договор за финансов лизинг 000529A1/01.08.2007г. суми за първоначална вноска, такса управление, цена за финансиране на ДДС, такса за плащане в лева, такса за вписване в ЦРОЗ, нотариална такса за прехвърляне и местен данък 2 %, възлизащи на обща стойност 75 914,60 евро с ДДС. Д. Л. АД ще преведе на П. Н. Е. дължимата сума 116 085,40 евро с ДДС (съгл. споразумението) Съгласно банково извлечение, на 16.08.2007г., по сметка на П. Н. Е. в У. Б. е постъпил превод от Д. Л. АД на 227 043,31 лв. (116085,40 евро), по Протокол от 15.08.2007г.

Установено е, че за поддръжка на яхтата са направени и осчетоводени разходи за резервни части, филтри, масло, сензор, акумулатори и др. Също така са осчетоводени разходи за пристанищна такса.

В настоящото производство е прието и заключение на съдебнотехническа експертиза. След експертен анализ и сравняване на извършените операции по пускане, експлоатация и експлоатационна поддръжка на яхтата е направен извод, че всички операции в работната карта съответстват като цени и брой на необходимите. Стойността по тези поддържащи и ремонтни операции е 4670,84 евро (9135,37лв.). Периодично са закупувани акумулатори, тъй като всеки акумулатор има определен живот и е необходима периодична подмяна. Общата стойност на необходимите операции по поддръжка и ремонт на яхта Е. 41 за процесния период е 30 462,38лв. Изложено е експертното становище, че поддръжка на яхтата е необходимо да се извършва, дори и тя да не се използва редовно, като основна причина за това е средата на експлоатация – солена морска вода.

Представено е сведение за движението на яхтата „Ла Н.“, собственост на П. Н. Е. от К. М. Б. АД, за периода 01.08.2007г. до 17.06.2013г. От жалбоподателя е представен договор за наем от 01.05.2013г., сключен между П. Н. Е., като наемодател и К. Пропърти Мениджмънт Е., като наемател относно временно възмездно ползване на яхта „La N.“ за срок от 01.06.2013г. до 30.09.2013г.

В ревизионното производство е установено, че съгласно договор за финансов лизинг на пътни превозни средства № 0000529D1 от 27.01.2009г. сключен между Д. Л. АД и П. Н. Е. - лизингополучател и Л. Пропърти Е. - солидарен длъжник, Д. Л. АД се задължава по искане на лизингополучателя, да придобие от трето лице - доставчик като обект на лизинга пътно превозно средство

(ППС) - 1 брой лек автомобил В. Х5 с цена на ППС 54364,23 лв. и срок на доставка на ППС до 31.01.2009г. Съгласно заключението на приетата по делото съдебносчетоводна експертиза е установено, че със счетоводно записване е дебитирана сметка 205 „Транспортни средства“ срещу кредитиране на сметка 159 „Други заеми и дългове“ със сумата 106327,19 лв. за завеждане на Д. в сметките от група 20 и едновременно с това, за отразяване на задължение по заем по лизингов договор.

В хода на ревизията, с придружително писмо вх. № 05-53-06-1880/26.11.2010г., от страна на П. Н. Е. са представени фактура № [ЕГН]/09.07.2009г. и № [ЕГН]/09.07.2009г., издадени от Мото П. Е.. Съгласно посочените фактури, обект на ремонт е автомобил В. Х5, рег. [рег.номер на МПС] , който е обект и на договора за финансов лизинг, посочен по-горе. От страна на отдел „Оперативни проверки“ при ТД на НАП – С. е получен доклад с вх. № 05-24-00-601/23.03.2011г. Констатирано е, че с протокол № 0057559/14.03.2011г. е документиран извършен оглед и проверка на лек автомобил марка В. Х5, рег. [рег.номер на МПС] в [населено място], на паркинга пред хотел Р.. Установено е, че превозно средство е било използвано. Същото е било непочистено и километражът е имал показания 70 802км. При проверката са представени удостоверение с изх. № 20090908150408/08.09.2009г. от Агенция по вписванията; свидетелство за регистрация на МПС №[ЕИК]; договор за наем на лек автомобил В. Х5, рег. [рег.номер на МПС] от 01.03.2011г., между П. Н. Е. и И. Н., със срок на договора до 31.03.2011г.

От страна на органите по приходите е направено заключение, че предвид състоянието на автомобила и изминатия километраж, същият е бил използван от дружеството и преди дата на сключения договор за наем. Установено е, че автомобилът е използван от П. Н. Е. без да бъдат осчетоводени приходи от тази дейност и без да бъдат издавани фактури.

В резултат от проведеното ревизионно производство, с изддания РА № [ЕГН]/02.03.2012г., на основание чл. 70, ал.1, т.2 от ЗДДС не е признато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от З. Е. О., както и по фактурите, издадени от Д. Л. АД по договори за финансов лизинг на плавателен съд – употребявана моторна яхта тип Е. 41, име I. и за финансов лизинг на пътно превозно средство В. Х5. Също така не е признато право на данъчен кредит за ревизираните данъчни периоди, на същото основание – чл. 70, ал.1, т. 2 от ЗДДС по фактури, издадени във връзка с разходи за поддръжка и експлоатация на моторна яхта тип Е. 41, име I., на пътно превозно средство В. Х5 и на джет марка „Б.“, модел G. L., сер. № Y..

Съгласно разпоредбата на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, за доставка на стока за целите на този закон се смята и фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката, като тази разпоредба не се прилага, когато в договора за лизинг е уговорена само опция за прехвърляне на собствеността върху стоката. В последния случай отношенията между страните ще се уреждат като при доставка на услуга по наемно правоотношение. В хипотезата на чл. 6, ал. 2, т. 3, изр. първо от ЗДДС, данъчното събитие ще възникне при фактическото предоставяне на лизинговия обект /чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС/,

докато в останалите случаи /хипотезата на чл. 6, ал. 2, т. 3, изр. последно от ЗДДС/, данъчно събитие ще възникне на всеки период или етап, за който е уговорено плащане /чл. 25, ал. 4 от ЗДДС/. Правото на данъчен кредит по доставки по договори за лизинг възниква при общите условия, визирани в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, а именно - регистрираното по този закон лице да е получател на стоки или услуги по облагаема доставка или да е извършено от него плащане преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка, като получените стоки и услуги следва да се използват за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки. За да се приспадне данъчен кредит, не следва да са налице също ограниченията, визирани в чл. 70, ал. 1-5 от ЗДДС. Следователно, при спазване на нормативните разпоредби на действащия ЗДДС, относно данъчния кредит за доставки по договори за лизинг и правото за неговото упражняване, времето за начисляването на данъка и респективно - за ползването на кредита, ще е различно в зависимост от вида на договора. За получателите на доставки по договори за лизинг с изрично включена в тях клауза за прехвърляне на собствеността това право ще възниква в началото на лизинговата сделка, а за тези по договори без такава клауза, какъвто е и конкретният случай, то ще възниква в данъчните периоди, в които се внасят лизинговите вноски. Принципно погледнато, използването на лизинговата вещь за облагаеми доставки може да е било налице към момента на възникване на данъчното събитие, но може и да предстои, като при последната хипотеза също възниква право на данъчен кредит, тъй като от фискална гледна точка данъчният субект ще реализира в бъдеще доставки и ще начислява за тях ДДС.

Видно от събраните пред настоящата инстанция доказателства, жалбоподателят претендира данъчен кредит по издадените фактури за лизингови вноски, като същевременно не ангажира никакви относими доказателства в подкрепа на твърденията, че лизинговата вещь е използвана за целите на извършваните от лицето облагаеми доставки и икономическата му дейност като цяло от момента на фактическото ѝ получаване. Видно от представените с административната преписка и допълнително представените по делото данни и сведения от К. М. -Б. АД за движението на моторната яхта през периода от 01.08.2007г. до 17.06.2013г., дружеството очевидно не е имало намерение да използва горепосочената яхта за извършване на облагаеми доставки, като за периода до издаването на оспорения РА липсват осчетоводявания на приходи от наем (нито краткосрочен, нито дългосрочен). Жалбоподателят разполага с възможността по чл. 79, ал. 8 от ЗДДС, съгласно която разпоредба е възможна корекция на ползван данъчен кредит, в случай че регистрирано лице, което не е приспаднало или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва само за извършване на облагаеми доставки по чл. 69 от ЗДДС, може да упражни право на данъчен кредит или да коригира (увеличи) размера на ползвания частичен данъчен кредит по ред и в размер, определени с ППЗДДС. Отделно от горното, правото на корекция по чл. 79, ал. 8 от ЗДДС се поражда при условие, че лицето докаже, че е извършвало в последващи данъчни периоди облагаеми доставки с въпросната вещь, каквито не са налице и към настоящия

период. В този смисъл, представените фактури в откритото съдебно заседание на 02.10.2013 г. могат да се приемат като инцидентни доставки на услуги и като такива не променят правилността на формирания от органите по приходите краен правен извод за наличие на ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Отделно от горното, от страна на жалбоподателя, чрез твърденията, изложени във възражението срещу РА е потвърдено, че яхтата е излизала няколко пъти в открито море, но с цел профилактика и поддържането ѝ в нормално и годно техническо състояние, а не извършване на последващи облагаеми доставки, свързани с независимата икономическа дейност на жалбоподателя. В подкрепа на извода за необходимостта от такива разходи, независимо от ефективното използването на яхтата, е и изслушаното заключение на допуснатата по делото съдебно - техническа експертиза. Следователно, правилен и обоснован се явява изводът на ревизиращия орган относно отказаното право на данъчен кредит по фактурите, документиращи доставки на части, гориво и заплатени такси за лодкостоеене за горепосочената яхта, предвид изложените съображения за наличие на условията по чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС и следващите от това последици за данъчното третиране на доставките, свързани с основната вещ.

По същите съображения съдът намира за правилен и извода на ревизиращия орган относно наличие на основание по смисъла на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за отказ на право на данъчен кредит по фактурите, издадени за лизингови вноски за пътно превозно средство В. Х5 и на джет марка „Б.“, модел G. L., сер. № Y.. Установено е, че ревизираното лице не е реализирало приходи от дейност, в която са използвани посочените вещи. Не са ангажирани и доказателства за тяхното използване за извършване на облагаеми доставки, като в рамките на ревизирания период, така и впоследствие. Действително по преписката са представени доказателства за извършени ремонтни дейности и вложени материали и труд, но същите касаят други МПС. Относно непризнато право на данъчен кредит по фактурите, издадени на жалбоподателя от З. Е. О., описани подробно в ревизионния акт, с предмет на доставките: джет марка „Б.“, модел G. L. и части за него, следва да се има предвид, че както в ревизионното производство, така и в производството пред настоящата инстанция не бяха ангажирани доказателства за реализиране на икономическа изгода от използването му от жалбоподателя. От представените доказателства е видно, че П. Н. Е. само е начислявало амортизации, без да са представени доказателства за експлоатацията на веща. Не представени данни и за местонахождението процесния джет.

На основание изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата на П. НАУТИКА Е. следва да бъде приета за неоснователна.

При този изход на делото и изричната претенция на процесуалния представител на директора на дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на минималното адвокатско възнаграждение, съгласно Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските

възнаграждения.

*По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК,
Административен съд – София град*

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на П. НАУТИКА Е. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/02.03.2012г., издаден от К. Г. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], мълчаливо потвърден от директора на дирекция Обжалване и управление на изпълнението, при ЦУ на НАП, [населено място].

ОСЪЖДА П. НАУТИКА Е., ЕИК[ЕИК], представлявано от Т. А. Я., адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], да заплати на Национална агенция за приходите разноси, представляващи юрисконсултско възнаграждение в размер на 3257,16 (три хиляди двеста петдесет и седем лева и 16 ст) лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република Б., в 14 дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: