

РЕШЕНИЕ

№ 265

гр. София, 10.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 1 състав, в публично заседание на 24.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Добромир Андреев

при участието на секретаря Галя Илиева, като разгледа дело номер **8186** по описа за **2023** 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 подадена жалба от „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез управителя Д. Д., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221022004148-091-001/27.03.2023 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., частично изменен и потвърден с Решение № 927/06.07.2023 г. на директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят твърди, че РА е неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила. Счита, че органите по приходите са тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правна логика и който е довел до незаконосъобразно определяне на публични задължения за данъчнозадълженото лице. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен в потвърдената с решението на директора на ДОДОП част. Претендира направените по делото разноски.

Ответникът – директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение

Административен съд София – град, Трето отделение, 1 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221022004148-020-001 от 12.08.2022 г., връчена по електронен път на 24.08.2022 г., за установяване на задължения за данък върху добавената стойност и за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена като компетентен орган за възлагане на ревизията съгласно Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. Срокът, в който следва да се завърши ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР на 24.08.2022 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК първата ЗВР е изменена последователно със Заповед № Р-22221022004148-020-002 от 23.11.2022 г., връчена на 25.11.2022 г. и Заповед № Р-22221022004148-020-003 от 22.12.2022 г., връчена на 22.12.2022 г., издадени от органа, възложил ревизията, като първоначално определеният срок за приключване на ревизията е продължен до 24.01.2023 г.

На 13.02.2023 г., след срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, е издаден Ревизионен доклад № Р-22221022004148-092-001/ 13.02.2023 г. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК.

Констатираното от съда, издаване на РД след изтичането на срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК представлява несъществено процесуално нарушение, което не би могло да доведе до издаването на различен по съдържание РА и не влияе на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо то не може да бъде самостоятелно основание за неговата отмяна.

В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, като видно от РА същото е прието за неоснователно.

С РА № Р-22221022004148-091-001 от 27.03.2023 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията е начислен данък в общ размер на 19 929,74 лв. и лихви за забава в размер на 4 565,92 лв. за данъчните периоди м. 01.2020 г., м. 02.2020 г., от м. 04.2020 г. до м. 01.2021 г., м. 04.2021 г., от м. 06.2021 г. до м. 09.2021 г. и м. 11.2021 г., вследствие на извършени корекции по ЗДДС.

РА е връчен на ревизираното лице на 03.04.2023 г.

Срещу РА е подадена жалба по административен ред с вх. № 9246 от 18.04.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-604 от 20.04.2023 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С..

Със Заповед № РД-04-21 от 11.05.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С., на основание чл. 34, ал. 1, т. 6 от ДОПК, производството е спряно във връзка с чл. 55, ал. 3 от ДОПК до представяне на легализиран превод на представени с жалбата документи на чужд език. След представяне на преведените документи с писмо вх. № 23-22-604#5 от 19.05.2023 г., производството е възобновено със Заповед № РД-05-25 от 25.05.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С..

Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящото решение. В хода на ревизионното производство от фактическа страна е установено, че през ревизираният период основна дейност на „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД е покупка, строеж и обзавеждане на

недвижими имоти с цел продажба, управление, стопанисване, разпореждане и отдаване под наем на недвижими имоти.

Управителят е свързано лице по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК с „ДИВ ДИДЖИТАЛ ИНОВЕЙШЪНС ВЕНЧЪРС“ ЕООД.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ № Р-22221022004148-040-001/ 31.08.2022 г.

С молба вх. № Р-22221022004148-ПРД-001-И/ 19.09.2022 г. е поискано удължаване на срока представяне на документи.

С Решение № Р-22221022004148-106-001 от 21.09.2022 г. срокът за предоставяне на документи е удължен до 06.10.2022 г.

От страна на проверяваното дружество чрез ИС Контрол са представени писмени обяснения и документи, включително договори за наем, фактури, счетоводни регистри и др.

От ревизиращия екип е извършено посещение в офиса на счетоводна фирма „ФИКС ПРОПЪРТИ“ ООД и са прегледани оригинални първични счетоводни и други документи, свързани с дейността на ревизираното дружество.

Установено е, че за данъчните периоди м. 01.2020 г., м. 02.2020 г., м. 11.2020 г., м. 12.2020 г. и м. 01.2021 г. ревизираното лице упражнява право на приспадане на данъчен кредит, както следва: по три фактури от „ТЕОЛИНО ПЛАСТ“ ООД за доставка на дограма с начислен ДДС в размер на 1 786,51 лв.; по фактура за закупени „материали“ от „ХАУС МАРКЕТ БЪЛГАРИЯ“ АД и начислен ДДС в размер на 136,17 лв.; по четири фактури с предмет „услуга по изграждане на ел. инсталация“ и начислен ДДС в размер на 3 367,00лв. от „ДИВ ДИДЖИТАЛ ИНОВЕЙШЪНС ВЕНЧЪРС“ ЕООД

Съгласно представените счетоводни справки и регистри, закупените материали и услуги са вложени при извършен основен ремонт на нает актив – къща в [населено място]. Същият е нает от дружеството с договор за наем от 03.05.2017 с наемодател А. А. Д. и Д. З. Д. и наемател „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД. В чл. 1 от договора е уговорено, че наемодателят предоставя на наемателя за временно ползване свой собствен недвижим имот – дворно място, заедно с заедно с построените в същия двуетажна еднофамилна жилищна сграда, гараж и селскостопанска постройка, находящи се в [населено място], [улица]. Договорът е сключен за срок от три години от датата на подписването с наемна цена в размер на 250 лв. месечно. Уговорено е, че имотът ще се ползва съгласно дейността на наемателя, както и че наемодателят се задължава да предаде имота на наемателя за ползване веднага. В договора няма клаузи за ремонт и преустройство на наетия имот за сметка на наема.

За ревизирания период не са установени плащания на наемни вноски от страна на дружеството.

Органите по приходите са приели, че „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД е вписано в ТР на Агенция по вписванията на 17.01.2017 г. с управител и едноличен собственик на капитала А. А. Д.. Считано от 02.11.2017 г. управител е Д. Д. Д. – син на А. А. Д., т. е. страните по договора за наем са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК.

Ревизиращите органи са счели, че е налице бартер по смисъла на чл. 130, ал. 3 от ЗДДС и § 1, т. 31 и т. 32 от ДР на ЗДДС. На основание чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие по подобрението е на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Доколкото на тази дата ревизираното лице е

следвало да начисли данък за вложените материали и услуги в наетия имот, то на основание чл. 86, ал. 1, във връзка с чл. 6, ал. 3, т. 2 и чл. 9, ал. 2, т. 4, б. „а“ от ЗДДС, с РА е начислен данък в общ размер на 5 289,68 лв. към датите на издаване на процесните фактури, по които жалбоподателят е получател.

В хода на ревизията е установено, че във връзка с извършване на ремонт на наетия имот в [населено място], жалбоподателя е декларирал ВОП на стоки по 3 фактури. Установено е разминаване между стойността на декларираните вътреобщностни доставки /ВОД/ от ALPOD D.O.O., С. с идентификационен данъчен номер SI34754008, който е в размер на 5 940,00 евро със стойността на декларираното ВОП от българското дружество в размер на 8 509,00 евро. По отношение на разликата в размер на 2 569,00 евро, „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД е представило фактура № 20-392-001249/ 27.11.2020 г. на същата стойност, протокол по чл. 117 от ЗДДС с начислен ДДС в размер на 1 004,89 лв., международна товарителница CMR и данни за превозвач на стоките – ЕТ „КРИС 22-ИЛИЯН ХРИСТОВ“, който е доставил стоките /подови настилки/ на 02.12.2020 г. в [населено място].

Според представените доказателства, за същия обект в З., предмет на ВОП са и други стоки, закупени от S. D.O.O., С., идентификационен номер по ДДС SI11975750 по фактури № [ЕГН]/ 24.07.2020 г. и № [ЕГН]/ 11.08.2020 г., с начислен ДДС в общ размер на 328,58 лв.

Ревизиращият екип приема, че не са установени данни обектът, за който са закупени строителните материали, да е свързан с икономическата дейност на дружеството. На основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС органите по приходите приемат, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по издадените фактури.

„ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД е декларирало и ВОП на стоки от контрагенти данъчно задължени лица от страна – членки на ЕС – С.. Касае се за различни строителни материали по 94 фактури от 14 доставчика от С., подробно описани на стр. 19 – 23 от РД. Същите са включени с протоколи по чл. 117 от ЗДДС в отчетните регистрите на жалбоподателя.

От представените в хода на ревизията ЧМР и командировъчни заповеди е установено, че транспортът на закупените материали е извършен от С. до Германия.

Установено е, че закупените материали са вложени при извършване на строително – монтажни работи на обект хотел – пансион „J.“, адрес Aussiedlung M. J. 1, Sank Goar 56329, Германия, съгласно сключен на 01.02.2017 г. договор за строително – ремонтни работи в частна сграда между Elliie K. J., Chalet Suisse str., Б., Л. в качеството си на собственик и „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД в качеството си на изпълнител.

Съгласно цитирания договор, Собственикът притежава следния имот: Хотел Пансион „J.“ с адрес Aussiedlung M. J. 1, Sank Goar 56329, Германия, като Изпълнителя е изразил готовност да извърши строително-ремонтни дейности в имота, съгласно изложените в Договора условия. Строително - ремонтните дейности трябва да бъдат завършени в съществена степен до 01.02.2019 г., отчитайки забавяния, свързани с неблагоприятни атмосферни условия и договорени удължения на сроковете съгласно одобреното от Собственика. Съгласно раздел VI от Договора никакви суми по този договор не стават дължими и платими до момента, в който Изпълнителят не предостави на собственика достатъчно уверение, че Изпълнителят изцяло е уредил или платил всички използвани материали и оборудване, или дейностите и труда в тази

връзка, а също и не представи писмено доказателство, че всички лица, които са изпълнявали дейности или са предоставяли материали за изпълнението в имота са се отказали от правата си на задържане. Не по-късно от последния ден от първия месец на започващата нова година Изпълнителят трябва да предостави на Собственика за преглед и одобрение искане за плащане, изготвено и подписано от Изпълнителя, в което описва работите изпълнени през предходната година с приложена обосноваваща документация, каквато може да бъде поискана от Собственика.

Представен е Анекс от 27.07.2020 г. към договора от 01.02.2017 г., съгласно който поради неспазване от страна на Изпълнителя на разпоредбите и условията, посочени в подраздел VI, няма да бъде извършено плащане за работата, която е извършена през предишната година, като ще бъде извършено плащане в размер на 25 000.00 евро в полза на Собственика като частична компенсация. И двете страни изразяват желание да удължат срока на предишния договор с толкова време, колкото е необходимо за завършването му. Поради това, че Изпълнителят не може да бъде сигурен в своите способности и възможности, тъй като същият има лични здравословни проблеми, няма да се определя точна дата и последващи компенсации, докато окончателното приключване не бъде потвърдено от Собственика и при условие, че Изпълнителят няма да получи други плащания, докато възложената работа не бъде окончателно завършена.

В хода на ревизията от страна на дружеството е представено банково извлечение от 28.07.2020 г. за извършено плащане в размер на 25 000 евро в полза на ELIE K..

Във връзка с извършваните строително-ремонтни дейности, съгласно договор от 01.02.2017 г., от страна на дружеството в качеството си на Възложител е сключен договор за посредничество от 01.02.2017 г. с контрагент Firma Relocation Service, VIN DE254453340, Германия, в качеството на Изпълнител. Предмет на договора е, Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да изпълнява посреднически услуги и да съдейства всячески на възложителя в дейностите му на територията на ФР Германия, а именно: - да извърши уговорените дейности, спазвайки всички действащи нормативни документи, на свой риск и за собствена сметка, не задължавайки възложителя и не ангажирайки го с никаква отговорност - да закупува необходимите на възложителя материали, да организира транспортирането на служители и работници, наети и командировани от Възложителя. Заплащането на дейностите и материалите, свързани с обекти, несобствена инвестиция на възложителя, а където е изпълнител или подизпълнител се дължи, след като възложителя получи плащане според завършеност/ етапността на извършените дейности за всеки конкретен обект. Съгласно т. V от договора, цената която възложителят ще заплати на изпълнителя за извършените дейности ще се определи след съставяне на приеман протокол за действително извършени услуги /закупени материали/, при единични цени на видовете дейности, формирани при следните показатели: покриване на всички направени разходи; доставно - складови разходи - максимум 30%; печалба – максимум 10%. Уговорено е плащането да се извършва след представен Акт/Протокол за изпълнение и приети дейности и надлежно оформен счетоводен документ.

С оглед събраните доказателства, органите по приходите приемат, че мястото на изпълнение на доставките, декларирани от жалбоподателя като ВОП, следва да се определи съобразно разпоредбата на чл. 17, ал. 1 от ЗДДС, т.е. в Германия – мястото, на което се прехвърля собствеността върху стоката. Предвид разпоредбата на чл. 13, ал. 1 във връзка с чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, с РА на дружеството е отказано право на

приспадане на данъчен кредит за начисления с протоколи по чл. 117 от ЗДДС данък по всички 94 фактури за ревизирания период, в общ размер на 13 287,63 лв.

РА е връчен на ревизираното лице на 03.04.2023 г.

Срещу РА е подадена жалба по административен ред с вх. № 9246 от 18.04.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-604 от 20.04.2023 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С..

С Решение № 927 от 06.07.2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. РА е изменен в частта относно начисления данък на основание чл. 86, ал. 1 във връзка с чл. 6, ал. 3, т. 2 и чл. 9, ал. 2, т. 4, б. „а“ от ЗДДС във връзка с 4 фактури, издадени от „ДИВ ДИДЖИТАЛ ИНОВЕЙШЪНС ВЕНЧЪРС“ ЕООД с ДДС в общ размер на 3 367,00 лв.,

Констатирано е, че към посочените 4 фактури са издадени кредитни известия, по силата на които данъчната основа на документиранияте доставки е частично намалена, респективно част от ДДС е възстановен.

С оглед на това РА е изменен, както следва:

- установеният резултат с РА за данъчен период м. 02.2020 г. в размер на 609,79 лв. данък за възстановяване е определен на данък за възстановяване в размер на 1 129,39 лв., а установената лихва в размер на 203,83 лв. - на 172,55 лв.

- установеният с РА резултат за данъчен период м. 11.2020г. в размер на 4 593,03 лв. данък за възстановяване е определен на данък за възстановяване в размер на 4 895,03 лв., а установената лихва в размер на 716,16 лв. е определена на 543,75 лв.

- установеният с РА резултат за данъчен период м. 12.2020г. в размер на 207,01 лв. данък за възстановяване е определен на данък за възстановяване в размер на 1 487,01 лв., а установената лихва в размер на 269,96 лв. е определена на 195,81 лв.

- установеният резултат с РА за данъчен период м. 01.2021г. в размер на 0,00 лв. е определен на данък за възстановяване в размер на 167,00 лв., а установената лихва в размер на 35,22 лв. е определен на 24,77 лв.

В останалата част РА е потвърден.

Решение № 927 от 06.07.2023 г. е връчено на жалбоподателя на 10.07.2023 г.

С жалба вх. № 53-04-536 / 24.07.2023 г., РА е оспорен и по съдебен ред.

По делото са приобщени материалите от ревизионната преписка. Не са представени нови доказателства, не са ангажирани доказателствени искания за събиране на такива в съдебното производство.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата срещу РА е неоснователна.

РА № Р-22221022004148-091-001/ 27.03.2023 г., е издаден от компетентни органи по приходите – възложилият ревизията началник сектор „Ревизии“ М. С. Х., определена поименно и функционално в заповед № РД-02-128 / 18.02.2020 г. (л. 31 и сл.) на директора на ТД на НАП и В. И. С., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР №

P-22221022004148-020-001 от 12.08.2022 г.

РА е подписан с квалифициран електронен подпис на издателя му, валиден към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверение по чл. 25, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведено на хартиен носител.

Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № P-22221022004148-092-001/ 13.02.2023 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР № P-22221022004148-020-001 / 12.08.2022 г. от М. С. Х., началник сектор "Ревизии" в ТД на НАП, определена по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК да възлага ревизии със заповед № РД-02-128/ 18.02.2020 г. (л. 31 и сл.). ЗВР № 22221022004148-020-001 / 12.08.2022 г. има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1 от ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано, определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите, конкретизирани са ревизираните задължения и ревизирания период; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок по чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са проверки. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за ревизираните периоди. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи по приходите процесуални действия. За резултатите от ревизията е съставен РД № P-22221022004148-092-001 / 13.02.2023 г. – след 14-дневния срок от изтичане на срока за извършване на ревизията съгласно чл. 117, ал. 1 ДОПК, което сочи на допуснато нарушение, но същото не е от категорията на съществените. Съдържанието на РД съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството в ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за

да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Жалбоподателят следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у съда в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест, както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт е останал недоказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с разпореждане от 17.10.2023 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал.

б, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. “а” от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

От представените в хода на ревизията доказателства се установява, че за данъчни периоди м.01.2020 г., м.02.2020 г., м.11.2020 г., м.12.2020 г. и м.01.2021 г. „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по три фактури, издадени от „ТЕОЛИНПЛАСТ“ ЕООД за доставка на дограма, по фактура, издадена от „ХАУС МАРКЕТ БЪЛГАРИЯ“ АД с предмет „материали“, по четири фактури, издадени от „ДИВ ДИДЖИТАЛ ИНОВЕЙШЪНС ВЕНЧЪРС“ ЕООД с предмет „услуга по изграждане на ел. инсталация“. Същите са предназначени за извършване на ремонт на нает дружеството имот в [населено място]. Във връзка с ремонта на посочения имот са декларирани и ВОП на стоки от С. по фактури, издадени от ALPOD D. O. O. и S. D. O. O.

В разпоредбата на чл. 70 от ЗДДС са изброени изчерпателно случаите, в които законодателят предвижда ограничение на правото на приспадане на данъчен кредит, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 и чл. 74 от с. 3. Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Понятието „икономическа дейност“ е дефинирано в чл. 3, ал. 2 от ЗДДС и се определя като всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него, т.е. има се предвид стопанската дейност на съответното предприятие.

С разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС са въведени ограничения, които са пряко свързани с принципа на облагане с ДДС и характера на данъка. По дефиниция ДДС е общ данък върху потреблението, чиято тежест изцяло се носи от крайния потребител. До стадия на крайния потребител данъчнозадължените лица, които участват в процеса на производство и разпределение, се задължават към бюджета с начисления на клиентите си ДДС, като се приспада платения ДДС на техните доставчици. При положение,

че данъчнозадълженото лице придобива стоки и услуги за облагаеми доставки, не като краен потребител, му се предоставя право да приспада ДДС, с който се облага придобиването на стоките и услугите. ДДС се характеризира със своя неутралитет на всички стадии от производството и разпределението, като по силата на принципа на неутралитет, лицето понася тежестта на данъка само когато той се отнася за стоки или услуги, които по никакъв начин не обслужват икономическата му дейност, тоест нито пряко, нито косвено се отнасят към извършваните от лицето облагаеми доставки, както и ако е краен потребител по възмезден начин на същите. Следва да се посочи, че под дейност, различна от икономическата дейност на лицето, следва да се разбира икономическа дейност различна от тази, формираща оборота му, а не всяка нестопанска дейност, тъй като тази хипотеза излиза извън приложното поле на ЗДДС и въпросът за приспадане на начисления по доставката данък изобщо не стои.

Установеното от органите по приходите, че стоките и услугите, получени по спорните фактури не се използват в обичайната дейност на лицето и с тях не са извършени последващи облагаеми доставки не се опроверга от събраните по делото доказателства.

С договор за наем договор от 03.05.2017 г. ревизираното дружество наема от А. А. Д. и Д. З. Д. недвижим имот – дворно място, заедно с построените в същия двуетажна еднофамилна жилищна сграда, гараж и селскостопанска постройка, находящи се в [населено място], [улица]. Договорът е сключен за срок от три години от датата на подписването с уговорен месечен наем в размер на 250,00 лв. Според чл. 2 от договора, наетият имот ще се използва съгласно дейността на наемателя.

Недвижимият имот не е отдаден срещу ремонт, преустройство и подобрене за сметка на наема. В договора не е посочено, че наема ще бъде за сметка на извършен ремонт или подобрене на имота, както и че имота трябва да се ремонтира и обзавежда.

Ревизиращите органи са приели, че „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД е вписано в търговския регистър на Агенция по вписванията на 17.01.2017 г. с едноличен собственик на капитала и управител А. А. Д..

Действително, както сочи и жалбоподателя, видно от учредителния протокол от 11.01.2017 г. едноличен собственик на капитала на „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД при учредяването на дружеството е бил Д. Д. Д., а А. А. Д. е била управител, но това обстоятелство не води до различни изводи.

Договорът за наем е сключен на 03.05.2017 г., когато А. Д. все още е била управител на „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД и съответно е подписала договора едновременно в качеството си на наемодател и наемател.

Считано от 02.11.2017 г. управител на дружеството е Д. Д. Д..

Наемодателите А. А. Д. и Д. З. Д. са майка и баща на управителя на дружеството – Д. Д. Д., т. е. са свързани лица по смисъла на § 1, т.3 от ДР на ДОПК.

Нито от страна на жалбоподателя, нито от страна на наемодателите са

представени доказателства за заплащане на уговорената с договора от 30.05.2017 г. наемна цена.

От страна на физическите лица – наемодатели не са подадени декларации по чл. 50 от Закона за данък върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, с което да удостоверят евентуално получен наем.

Не са ангажирани и доказателства за извършени разходи във връзка с експлоатацията на имота. Жалбоподателят не е ангажирал никакви доказателства наетата част от къщата и прилежащите към нея сгради, да са използвани за дейността на дружеството – нито като офис или склад, нито като обект, който да е отдаван под наем на трети лица.

Не са налице и генерирани приходи от имота.

С оглед изложеното, не се споделят изводите на органите по приходите, че е налице бартер по смисъла на чл. 130, ал. 3 от ЗДДС и §1, т. 31 и т. 32 от ДР на ЗДДС, а следва да се приеме, че договорът за наем на имота, находящ се в [населено място] е фиктивен, респективно не може да се приеме, че е налице нает имот, който да е използван за извършване на облагаеми доставки.

Предвид липсата на доказателства за реално наемане на имота, неоснователно се явява възражението на жалбоподателя за приложимост на чл. 70, ал. 3, т. 3 и т. 4 от ЗДДС, съгласно който ал. 1, т. 2 не се прилага за стоките или услугите, използвани при безвъзмездно извършване на услуга от държател/ ползвател за ремонт, респ. подобрене на нает или предоставен за ползване актив.

Предвид изложеното, с РА законосъобразно е отказано право на данъчен кредит по издадените от „ТЕОЛИНПЛАСТ“ ЕООД, „ХАУС МАРКЕТ БЪЛГАРИЯ“ АД, „ДИВ ДИДЖИТАЛ ИНОВЕЙШЪНС ВЕНЧЪРС“ ЕООД, ALPOD D. O. O. и S. D. O. O. фактури, доколкото не се установява получените по тях стоки и услуги да са отредени за икономическата дейност на дружеството.

Жалбоподателят е представил доказателства за издадени кредитни известия за връщане на суми по издадените от „ДИВ ДИДЖИТАЛ ИНОВЕЙШЪНС ВЕНЧЪРС“ ЕООД фактури с основание „некачествена изработка/рекламация“, което правилно е взето предвид от решаващия орган и РА е изменен в тази част.

По отношение отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 13 287,63 лв. във връзка с деклариран ВОП на различни видове строителни материали по 94 фактури (стр. 19 – 23 от РД), издадени от следните доставчици от страна – членка на ЕС (С.): AGREGAT D.O.O.; AV PROGRES D.O.O.; K. D.O.O.; MERKUR T. D.O.O.; OBI D.O.O.; S. D.O.O.; S. D.O.O.; ALPOD D.O.O.; JANA INVEST D.O.O.; E2E D.O.O.; K. D.O.O.; SAM D.O.O.; M. D.O.O.; W. ELEKTRO D.O.O., за данъчни периоди м. 04. 2020 г., м.05.2020 г., м.06.2020 г., м.07.2020 г., м.08.2020 г., м.09.2020 г., м.10.2020 г., м. 04. 2021 г., м.06.2021 г., м.07.2021 г., м.08.2021 г., м.09.2021 г.

Съгласно нормата на чл. 13, ал. 1 ЗДДС, вътреобщностно придобиване е придобиването на правото на собственост върху стока и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, както и фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано

за целите на ДДС в друга държава членка. По смисъла на разпоредбата на чл. 62, ал. 1 от ЗДДС, мястото на изпълнение на ВОП е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. По силата на чл. 62, ал. 2 ЗДДС, независимо от посоченото общо правило на ал. 1, мястото на изпълнение на ВОП е на територията на страната, когато лицето, което придобива стоките, е регистрирано по този закон и е осъществило придобиването им под идентификационен номер, издаден в страната. Поради това, че ЗДДС е предвидил мястото на изпълнение на ВОП да е на територията на страната, независимо, че стоката не пристига и превозът не завършва на територията на страна, на основание чл. 84 от ЗДДС дружеството е задължено да начисли ДДС при придобиване на стоката.

В случая издадените фактури са включени с протоколи по чл. 117 от ЗДДС в отчетните регистри на жалбоподателя.

От представените доказателства /ЧМР, командировъчни заповеди/ се установява, че транспортът на закупените материали е извършен от С. до Германия.

Представен е договор от 01.02.2017 г. за строително – ремонтни работи в частна сграда хотел – пансион „J.“, адрес Aussiedlung M. J. 1, Sank Goar 56329, Германия, сключен между Ellie K. J., Chalet Suisse str., Б., Л. в качеството си на собственик и „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД в качеството си на изпълнител. В раздел I от договора е уговорено, че Изпълнителят трябва да осигури всички трудови дейности, услуги, материали, инструменти и оборудване за строителството и изпълнението на задачите.

Предвид наличието на доказателства за транспорт на стоките от С. до Германия, наличието на сключен договор за строително – ремонтни работи на територията на Германия, уговореното в същия, че материалите следва да се осигурят от „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД, както и липсата на доказателства, че стоките предмет на доставките са транспортирани до Република България, следва да се приеме, че закупените от жалбоподателя материали от горепосочените доставчици са вложени при извършени строително-монтажни работи на обект Хотел Пансион „J.“ с адрес Aussiedlung M. J. 1, Sank Goar 56329, Германия, съгласно сключения договор за строително-ремонтни работи в частна сграда между Elie K. jdeideh, Chalet Suisse str., Б., Л. в качеството си на собственик и „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД в качеството си на изпълнител.

Предвид горното, мястото на изпълнение на тези доставки следва да се определи съобразно разпоредбата на чл. 17, ал. 1 от ЗДДС и това е мястото, където се намира стоката при прехвърляне на собствеността /в Германия/, което се намира извън територията на страната.

Не са налице доказателства от които да се установи, че вътреобщностното придобиване е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали. Съгласно чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС, за доказване на обстоятелствата, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършен превозът им, придобиващият по чл. 62, ал. 2 от закона следва да разполага с документ, удостоверяващ, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в тази държава

членка. Този документ се издава от компетентната приходна администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е извършил превозът им, какъвто документ по делото не е представен.

Според нормата на чл. 37, ал. 2 от ДОПК, лицето е длъжно да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство, и да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива. Съобразно разпоредбата на чл. 37, ал. 3 от ДОПК, органът е изпълнил задължението си и е поискал представянето на доказателства по, ал. 2 в определен от него срок.

Съгласно чл. 116, ал. 1 от ДОПК, в случай че за установяване на задълженията на ревизираното лице е необходимо да се изяснят факти и обстоятелства извън територията на страната, задължение на ревизорите е да представи доказателства за изясняването им. В чл. 1, § 1, втора алинея от Регламент 904/210 на Съвета от 07.10.2010 г., са регламентирани правилата и процедурите, които позволяват на компетентните органи на държавите членки да си сътрудничат и обменят помежду си информация, която би подпомогнала правилното определяне на ДДС, мониторинга върху правилното облагане с ДДС, по специално по отношение на вътреобщностните доставки и борбата с измамите, в областта на ДДС. В чл. 7, § 1 от същия регламент се предвижда, че за тази цел, по молба на запитващия орган, запитания орган, предоставя цялата информация, която позволява правилното определяне на ДДС. Регламентът не поставя никакво конкретно право на данъчно задълженото лице да иска изпращането на информация, в случай че той не е в състояние само да представи доказателства, които да докажат негово право на освобождаване от ДДС /дело С-108/2017 на СЕС, т. 105, С-184/05 на СЕС, т. 30-34/. Както се каза и по-горе, съгл. чл. 9, ал. 1 от ППЗДДС за доказване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 3 от закона, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в държавата членка където стоките са пристигнали или е завършил превозът им, придобиващият по чл. 62, ал. 2 от закона следва да разполага с документ, удостоверяващ, че вътреобщностното придобиване на стоките е обложено в тази държава членка. Този документ се издава от компетентната администрация на държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил превозът им. След представените доказателства не се открива документ, произхождащ от съответната компетентна администрация на друга държава членка и удостоверяващ, че процесните ВОП са обложени от жалбоподателя в друга държава членка. От цитираните норми е видно, че в тежест на жалбоподателя е да опровергае констатациите и изводите на органите по приходите, което не е сторил.

С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на жалбоподателя. П. е прилагането на правилата на доказателствената тежест в производството, състоящи се в обвързаността на съда да приеме за несъществуващи юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна не е провела главно пълно доказване.

На основание изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният РА е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата, подадена „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД, следва да бъде приета за неоснователна. С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно.

Съгласно чл. 8, ал. 1, във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на ответника сумата от 2 374,45 лева (две хиляди триста седемдесет и четири лева и четиридесет и пет стотинки).

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

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез управителя Д. Д., срещу Ревизионен акт № Р-22221022004148-091-001/27.03.2023 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., частично изменен и потвърден с Решение № 927/ 06.07.2023 г. на директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „ДИВ ДАСКАЛОВ ИМОБИЛИЕН ФЕРВАЛТУНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разности по делото в размер на 2 374,45 лева (две хиляди триста седемдесет и четири лева и четиридесет и пет стотинки), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: