

РЕШЕНИЕ

№ 9634

гр. София, 19.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 19.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **1303** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "Елит проджект инженеринг" ЕООД, [населено място], [улица], ЕИК:[ЕИК], подадена чрез адв.И., против Ревизионен акт /РА/ № Р-22002222000040-091-001/ 19.09.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., поправен с РА за поправка на РА № П-22220422183643-003-001/ 18.10.2022 г., потвърден с Решение № 2005/20.12.2022 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ при НАП, относно установените му задължения за данък върху добавената стойност в общ размер 43 028.26 лв., ведно с лихви за забава от 5 055.14 лв.

В жалбата са изложени твърдения за нищожност, и в условията на алтернативност – за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на изданието РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Подробни съображения в тази насока излага в жалбата. Претендира отмяната на РА. В с.з. жалбоподателят се представлява от адв.И., която моли Съда да отмени оспорения РА. Претендира сторените по делото разноси по представен списък.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С., чрез юрисконсулт Б. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, с оглед на което моли Съда да я остави без уважение. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Отправя възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено по електронен път на 30.12.2022 г. /л.26/. Жалбата е подадена на 13.01.2023 г., видно от поставения върху същата вх.№ 53-00-9, от надлежно упълномощен адвокат /пълномощно на л.133/ и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С РА № Р-22220420007986-091-001/23.09.2021 г. на жалбоподателя са установени задължения за ДДС за периода от м.юни 2019 г. до м.октомври 2020 г. Този РА е обжалван по административен ред и с Решение № 1913/20.12.2021 г. на Директора на ДОДОП-гр.С. е отменен, като преписката е върната за нова ревизия /л.112, л.201/.

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002222000040-020-001/ 06.01.2022 г., издадена от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения за ДДС стойност за данъчни периоди м.юни и м.юли 2019 г., м.януари и от м.август до м.октомври 2020 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП-гр.С. /л.13/. ЗВР е връчена на жалбоподателя по електронен път на 16.02.2022 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Р. Т. Звънчева, гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията, и В. М. С.-Х. – ст.инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22002222000040-020-002/13.05.2022 г. е определено ревизията да завърши до 16.06.2022 г. Със ЗИЗВР № Р-22002222000040-020-003/ 15.06.2022 г. е определено ревизията да завърши до 15.07.2022 г.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002222000040-092-001/11.08.2022 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 12.08.2022 г. Ревизираното лице не е подало възражение срещу съдържащите се в РД констатации.

Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22002222000040-091-001/19.09.2022 г. е издаден от Х. Б. М., Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията, и Р. Т. Звънчева, гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. За издаването на РА от Х. Б. М. е представена Заповед № РД-01-466/27.06.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., с която на основание чл.11, ал.3 ЗНАП вр. чл.112, ал.2, т.1 ДОПК са отнети функциите на компетентен орган по възлагане на ревизии от Е. М. С., считано от 27.06.2022 г. и Решение № Р-22002222000040-098-001/28.06.2022 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от Директора на ТД на НАП-гр.С., с което на основание чл.7, ал.3 ДОПК е иззето разглеждането и решаването на Р-22002222000040, свързана с "Елит проджект инженеринг" ЕООД от Е. М. С. и е възложено на Х. Б. М., Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С.

/л.90, л.139/.

Съгласно разпоредителната част на РА /Таблица № 1/, при деклариран резултат за всички периоди ДДС за възстановяване в общ размер на 30 886.06 лв., са определени задължения за внасяне в общ размер на 17 197.34 лв. Разликата от 48 083.40 лв. /главница в размер на 43 028.26 лв. и лихви в размер на 5 055.14 лв./, представлява установените задължения след ревизия. Същите произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит – 15 646.64 лв., упражнено през данъчен период м.юни 2019 г. по Протокол № 0...1/03.06.2019 г., съставен на основание чл.117, ал.1 ЗДДС във връзка с вътреобщностно придобиване /В./ на стока /употребявана лодка, модел "Р.", 1MN3253, с година на производство 1995 г./ от "Biesse Sport" SRL, IT03570860266, реалността на която доставка е оспорена от приходната администрация; 27 381.62 лв., упражнено право на данъчен кредит през данъчен период м. август 2020 г. по фактура № 1...63/04.08.2020 г., с предмет "наем на офис и склад от сграда, намираща се в индустриалната зона на [населено място],[жк], [улица]", издадена от "Витоша инвестмънт 2020" АД, ЕИК:[ЕИК], с твърдение, че имотът не се ползва за независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице. В тази връзка са начислени лихви за забава в размер на 5 055.14 лв.

Поради установени технически грешки в Таблица 1 на РА № Р-22002222000040-091-001/19.09.2022 г. е издаден РАПРА № П-22220422183643-003-001/18.10.2022 г. от Х. Б. М., Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Р. Т. Звънчева, гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. Грешките се състоят в неправилно отразяване в колона 10 от таблицата на суми за приспадане в общ размер на 3 504.44 лв. Допуснатите грешки са отстранени с издадения РАПРА, като задълженията, установени от ревизията, не са променени.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е предоставяне на консултантски услуги и отдаване под наем на плавателен съд.

В хода на ревизията жалбоподателят е представил справки за имуществено състояние, от които е установено, че притежава лодка Р. бб, придобита за сума от 78 233.20 лв.

В хода на ревизията е установено осчетоводяване на фактури за продажби, които са без реално икономическо съдържание, документиращи доставки на услуги, които не са осъществени от ревизирания субект. По отношение на ревизираното лице е констатирано неспазване на един от основните счетоводни принципи, отнасящ се до организирането и осъществяването на счетоводната отчетност в предприятието – предимство на съдържанието пред формата, съгласно чл.26, ал.1, т.8 ЗСч, а именно, че сделките и събитията се отразяват счетоводно в съответствие с тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално според правната им форма. Установено е още, че ревизираното лице неправилно е осчетоводило фактури с право на данъчен кредит, без да има основание за ползване на данъчен кредит по тях.

На ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице от 09.02.2022 г. по електронен път на 16.02.2022 г. От ревизирания субект са представени: Оборотни ведомости за м. януари 2020г., м. юни и м. юли 2019г. и м. август 2020 г.; фактура № 2/03.06.2019 г., издадена от "Елит проджект инженеринг" ЕООД с получател BIESSE SPORT, SRL VIN: IT03570860266, предмет Плащане за услуги (пазарно проучване) по договор от 07.05.2019 г. Авансово плащане, данъчна основа 11 734.98 лв.; фактура № 3/12.07.2019 г. издадена от "Елит

проджект инженеринг" ЕООД с получател BIESSE SPORT SRL, с предмет Плащане за услуги (пазарно проучване) по договор от 07.05.2019 г. Финално плащане, данъчна основа 4 889.58 лв.; Извлечения от банкова сметка за извършено плащане - по фактура № 2/03.06.2019 г. в размер на 11 706 лв. на 11.06.2019 г. и по фактура № 3/12.07.2019г. в размер на 4 872.50 лв. на 01.08.2019 г.; фактура № 4/02.01.2020г. издадена от "Елит проджект инженеринг" ЕООД с получател BIESSE IMBOTTITURE S.R.L VIN: IT03948060268, с предмет Наем на лодка модел Р. 66, год. 1995,1 MN3253, за периода от 01.07.-31.12.2019 г., данъчна основа 5 847 лв. Представено е банково извлечение от сметка на ревизираното дружество в Ю. България АД с отразено плащане по посочената фактура на 05.05.2020 г.

С Придружително писмо от 02.03.2022 г. ревизираното лице е представило: Извлечение от банкова сметка [банкова сметка] лева в "Е." за период 2019 г. и 01.01.2020 г.- 27.05.2020 г.; Извлечение от банкова сметка BG 08BPBI79241075560201 лева при "Ю. България" за период 2019 г., 2020 г.

С Придружително писмо от 02.03.2022 г. ревизираното лице е представило: Договор за наем от 01.07.2020 г., сключен между "Витоша инвестмънт 2020" АД – Наемодател и "Елит проджект инженеринг" ЕООД – Наемател с предмет : "Офис и склад, подробно описани в Приложение №1, находящи се в двуетажна сграда и сутерен със застроена площ на първи етаж от 1 666.7 кв.м; на втори етаж 1 640.80 кв.м и сутерен 1 205 кв.м, заедно с прилежащото към сградата право на строеж върху отреден терен с площ 2 695.20 кв.м, находящ се в [населено място],[жк], [улица]. Месечна наемна цена – 6 000 евро без ДДС. Срок на договора – три години, считано от 01.07.2020 г. Съгласно договора за първата година наемът се дължи авансово; Разходни документи за м.декември 2019 г. и 2020 г. /фактури/; Документи относно покупка на лодка и пристанищни разходи.

С Придружително писмо от 30.05.2022 г. ревизираното лице е представило писмени обяснения относно дейността на дружеството.

С Придружително писмо за представяне на документи Вх. Вх. № Р-22002222000040-ПРД-006-И/18.07.2022 г. са представени следните документи: Оборотна ведомост за м. Октомври 2020 г. и Разходни документи за период м. Септември 2020 г. и м. Октомври 2020 г.

С придружително писмо от 20.07.2022 г. са представени: Приемо-предавателен протокол от 01.07.2020 г. към Фактура № 4102/01.07.2020 г., Приемо-предавателен протокол от 01.07.2020 г. към Фактура № 4168/01.07.2020 г., Приемо-предавателен протокол от 01.10.2020 г. към Фактура № 4369/01.10.2020 г.

С Придружително писмо от 21.07.2022 г. е представен Договор за услуги от 07.05.2020 г., сключен между "Елит Проджект Инженеринг" ЕООД /консултант/ и BIESSE SPORT SRL, VIN: IT03570860266 /Възложител/ с който 1. "Възложителят възлага, на Консултанта, а последният приема срещу заплащане в негова полза на възнаграждение, дължимо в размера и при условията на настоящия договор, да извърши пазарно проучване. Обхватът на проучването е описан в Приложение № неразделна част от Договора; 2. В предмета на настоящия договор влизат и следните конкретни дейности: проучване на пазара, осъществяване на контакти и срещи с евентуални контрагенти, съдействие при преговори, преводачески и административни услуги и 3. Консултантът се задължава да осигури, съответно да поеме, за своя сметка всички средства, съответно разноски, необходими за извършване на дейностите по т. 2 с оглед изпълнението на възложеното по силата на настоящия

договор. Договорът същият се сключва безсрочно. В част IV "Възнаграждение" е договорено "При точно във времево, количествено и качествено изпълнение на всички задължения на Консултанта по настоящия договор, същият има право да получи от Възложителя възнаграждение, допълнително определено със споразумение за всяка отделно проучване осъществена с посредничеството на Консултанта".

С Придружително писмо от 22.07.2022 г. е представено уведомление от "Елит проджект инженеринг" ЕООД в качеството на наемател до "Витоша Инвестмънт 2020" АД в качеството на наемодател относно прекратяване на договор от 07.01.2020 г., считано от 01.07.2021 г.

С Придружително писмо от 22.07.2022 г. са представени:

1. Приемо-предавателен протокол от 09.07.2019 г., подписан между "Елит проджект инженеринг" ЕООД и BIESSE SPORT SRL, с който е декларирано следното:

а/ услугите, извършени от "Елит проджект инженеринг" ЕООД, отговарят на предвидените в договора изисквания.

б/ дружеството действа активно и старателно в търсенето на нови инвестиции и възможни нови клиенти в нови клиенти в текстилния и тапицерския сектор. Услугите, извършени от "Елит Проджект Инженеринг" ЕООД, са отговорили на очакванията на BIESSE SPORT SRL.

в/ дейността, извършена от "Елит проджект инженеринг" ЕООД, е изпълнена според договореното.

г/ BIESSE SPORT SRL декларира, че е удовлетворено от изпълнението на договора от страна на "Елит проджект инженеринг" ЕООД, така както е предвидено в договора и се договаря за окончателно плащане от 2 500.00 евро /две хиляди и петстотин евро/.

2. Приемо-предавателен протокол от 01.06.2019 г., подписан между "Елит проджект инженеринг" ЕООД и BIESSE SPORT SRL, с който е декларирано, че:

а/ услугите, извършени от "Елит проджект инженеринг" ЕООД отговарят на предвидените в договора изисквания.

б/ действа активно и старателно в търсенето на нови инвестиции и възможни нови клиенти в нови клиенти в текстилния и тапицерския сектор.. Услугите, извършени от "Елит Проджект Инженеринг" ЕООД, са отговорили на очакванията на BIESSE SPORT SRL.

в/ дейността, извършена от "Елит проджект инженеринг" ЕООД, е изпълнена според договореното.

г/ BIESSE SPORT SRL декларира, че е удовлетворено от изпълнението на договора от страна на "Елит проджект инженеринг" ЕООД, така както е предвидено в договора и се договаря за авансово плащане от 6 000 евро.

В хода на ревизията е установено, че "Елит проджект инженеринг" ЕООД през ревизираните периоди декларира извършени доставки, свързани с:

а/ Пазарно проучване с получател BIESSE SPORT SRL.

б/ В. на стоки с начислен ДДС за В. по реда на чл.84 и чл.86, ал.1 ЗДДС.

в/ Наем на лодка с получател BIESSE IMBOTTITURE S.R.L.

Относно получените доставки и данъчния кредит.

Упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 15 646.64 лв. по Протокол № 1/03.06.2019 г., съставен към Фактура № 138/03.06.2019 г., издадена от BIESSE SPORT SRL.

В хода на ревизията е установено, че предмет на доставката е лодка "P. 1995", модел D2842LE401, сер.№ 7007627075A301. В представените писмени обяснения е

посочено, че същата се намира в С.. Представени са фактури за пристанищни разходи издадени от PORTING D.O.O. с ид.№ SI34136495. От представената оборотна ведомост за периода 01.01.2020 г. – 31.10.2020 г. е установено, че лодката е отразена по Счетоводна сметка 205 "Транспортни средства" и същата е с дебитно салдо в размер на 78 233.20 лв.

Ревизията е установила, че задълженото лице е съставило Протокол по чл.117, ал.1, т.1 ЗДДС, както и че е начислен ДДС за В. по реда на чл.84 и чл.86, ал.1 ЗДДС. С Протокол № 1/03.06.2019 г. е начислен ДДС в размер на 15 646.64 лв. Предмет на доставка е лодка "P. 1995", съгласно Фактура № 138/03.06.2019 г., издадена от BIESSE SPORT SRL. Протоколът е издаден в срока по чл.117, ал.3 ЗДДС.

Съобразно указанията, дадени с Решение № 1913/20.12.2021 г., на ревизираното дружество е връчено искане от 16.02.2022 г., с което са изискани документи, доказващи осъществен В.: договори, фактури, протоколи, документи доказващи транспортиране, платежни документи за доказване извършено разплащане. В искането е посочено, че документите, съставени на чужд език следва да бъдат представени с точен превод на български език, извършен от заклет преводач.

С Придружително писмо от 30.05.2022 г. са представени документи на чужд език /непреведени/ относно покупка на лодка и пристанищни разходи. С Придружително писмо са представени и писмени обяснения от К. С., гл.счетоводител на "Елит проджект инженеринг" ЕООД, в които е посочено, че през 2019 г. има закупен плавателен съд с цел отдаване под наем или извършване на туристическа дейност. През 2019 г. лодката е отдадена под наем. През 2020 г. лодката не е отдавана под наем поради липса на туристически сезон. Към днешна дата актива е обявен за продажба. Плавателният съд се намира на територията на С., за което плаща пристанищни такси. От ревизираното лице е изискана информация относно доставките с доставчик BIESSE SPORT SRL – договори, фактури, протоколи, документи доказващи транспортиране на стоката от Италия до България, документи доказващи разплащане- платежни нареждания, банкови извлечения, лицата извършили договарянето, и транспортирането на стоката с доставчик италианското дружество. Изискано е да се посочат данни за лицата, извършили транспорта от Италия до България и от България до С. - вид на превозно средство, чия собственост е, данни за водача на превозното средство, за чия сметка е транспорта. Такива документи и обяснения не са представени, нито доказателства, че лодката е била на територията на страната. Установено е, че няма назначен екипаж за извършване на доставките. Не е представен и документ за лице, притежаващо правоспособност за управлението ѝ.

Ревизираното лице е представило обяснителна записка, според която към настоящия момент лодката се намира на територията на С., но липсват данни как лодката е пристигнала там. Не са представени доказателства за преминаването на лодката от територията на Италия до България и съответно от България до С.; данни за лицето, което е управлявало лодката; документи от ИА "Морска администрация", разрешаващи движението на лодката на територията на страната. Не са представени доказателства, че лодката реално се е намирала на територията на Република България. Не е представено удостоверение/разрешение за вписване в регистъра на корабите, съгласно Наредба № 1 от 10.01.2003 г. и Кодекса за търговското корабоплаване.

Съобразно указанията дадени с Решение № 1913/20.12.2021 г., е изпратено Искане за представяне на информация до ИА "Морска администрация" за представяне на следната информация: документи за регистрация на лодка P. 66 1995 г. модел D2842LE401, сер.№ 7007627075A301 със собственик "Елит проджект инженеринг" ЕООД за период 01.01.2019г. – 31.10.2020 г.; в случай, че има регистриран такъв плавателен съд – документи, разрешаващи

движението на лодката на акваторията на страната; издавани разрешителни на лодка Р. 1995 г. за напускане акваторията на страната, както и представени документи от собственика във връзка с тези обстоятелства/ искане, заявления и др./; данни относно датите на пристигане и датите на напускане акваторията на страната от посочения плавателен съд, както и данни за наличието на лице притежаващо документи за правоспособност за управлението на посочения плавателен съд.

В получения отговор от ИА "Морска администрация" е посочено, че в регистъра на корабите, воден от агенцията, за периода от 01.01.2019 г. – 31.10.2020 г., няма и не е имало регистрирани, джетове, лодки, кораби или други плавателни средства, собственост на "Елит проджект инженеринг" ЕООД; дружеството няма регистрирани такива преди и след този период; няма плавателни средства регистрирани от дружеството по договор за бeърбоут-чартър.

Ревизиращият екип е направил извод, че не са изпълнени изискванията на закона за признаване на доставката като В. по смисъла на чл.13, ал.1 ЗДДС. Изтъкнал е, че няма доказателства, че лодката която е изпратена или транспортирана 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. Направен е извод, че ревизираното лице неправилно е определило доставката като В. и неправилно е издало Протокол за придобиване по реда на чл.117 ЗДДС. На основание чл.62, ал.2 вр. чл.84 вр. чл.69, ал.1 ЗДДС ревизията е приела, че за "Елит проджект инженеринг" ЕООД не е налице право на приспадане на данъчен кредит по Протокол № 1/03.06.2019 г. с ДДС в размер на 15 646.64 лв. Упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 27 381.62 лв. по Фактура № 1...63/04.08.2020 г. с предмет Наем съгласно договор от 01.07.2020 г., издадена от **"Витоша инвестмънт 2020" АД**.

Съобразно указанията, дадени с Решение №1913/20.12.2021 г., на ревизираното лице дружество е връчено искане от 16.02.2022 г., с което са изискани документи и обяснения относно доставките от "Витоша инвестмънт 2020" АД: договори, фактури, приемо предавателни протоколи, опис на налично оборудване при приемане на наетия имот, документи доказващи предназначението и използването на наетия имот – търговски обект, склад, офис, място за настаняване и др. В случай, че наетият имот е използван за офис за международни клиенти отсядали в него вместо в хотели, представете документи съдържащи данни за данните на лицата, дати на престой, повод за посещенията, извършени разходи за консумативи при престоя на клиентите – ел. енергия, вода, отопление. Изискана е информация кое лице е приело наетия обект от "Витоша инвестмънт 2020" АД; има ли съставен приемо предавателен протокол при приемането на обекта; как е оборудван/обзаведен обекта, за чия сметка са режийните разходи при използването му.

В отговор ревизираното лице е представило спорната фактура; банково извлечение от 06.08.2020 г. за извършено плащане по същата в размер на 84 207.95 евро; договор за наем от 01.07.2020 г. между "Витоша инвестмънт 2020" АД - Наемодател и "Елит проджект инженеринг" ЕООД – Наемател, с предмет: "Офис и склад, подробно описани в Приложение №1, находящи се в двуетажна сграда и сутерен със застроена площ на първи етаж от 1666,7 кв.м; на втори етаж 1640,80 кв.м и сутерен 1205 кв.м, заедно с прилежащото към сградата право на строеж върху отреден терен с площ 2695,20 кв.м, находящ се в [населено място],[жк], [улица], както и Уведомление от "Елит проджект инженеринг" ЕООД относно прекратяване на договора, считано от 01.07.2021 г.

От преглед на договора за наем е установено, че с него е договорено Наемодателят да предаде на Наемателят наетия Обект в деня на подписване на настоящия договор, за което се подписва Приемо-предавателен протокол от надлежно упълномощени представители на страните.

С искане от 16.02.2022 г. от ревизираното лице са изискани документи и обяснения относно доставките от "Витоша инвестмънт 2020" АД - договори, фактури, приемо-предавателни протоколи, опис на налично оборудване при приемане на наетия имот, кое лице е приело

наетия обект от "Витоша Инвестмънт 2020" АД; има ли съставен приемо-предавателен протокол при приемането на обекта; как е оборудван/обзаведен обекта, за чия сметка са режийните разходи при използването му.

С писмо от 30.05.2022 г. са представени писмени обяснения от К. С., гл.счетоводител на "Елит проджект инженеринг" ЕООД, в които е посочено, че дружеството има нает имот с цел складови и производствени помещения. Договорът е сключен с "Витоша инвестмънт 2020" АД за период от една година по настояване на наемодателя.

Ревизията е посочила, че не са представени приемо-предавателни протоколи, от които да е видно лицето, предало и лицето приело обекта, както при подписване на договора, така и при прекратяването му, дата на предаване на владението, наличие или липса на оборудване, в случай че такова е налично - вид на същото. Страните са посочили, че обектът ще бъде използван от Наемателя за офис и за склад, като същото не може да бъде изменяно, освен по общо съгласие на страните, изразено в писмен вид.

От ревизираното лице са изискани документи за предназначението и използването на наетия имот, но същото не е представило такива, както и съгласие в писмен вид от Наемодателя за изменение предназначението на наетия актив от склад и офис в място за настаняване на клиенти.

С Протокол № 1790346/21.07.2022 г. в хода на повторната ревизия са присъединени документи, събрани като доказателства в хода на извършената при предходна ревизия насрещна проверка на "Витоша инвестмънт 2020" АД. В хода на тази проверка е установено, че "Витоша инвестмънт 2020" АД е издало на "Елит проджект инженеринг" ЕООД Фактура № 1...63/04.08.2020 г. с ДДС 27 381.62 лв. Предмет на фактурата е Наем съгласно договор 01.07.2020 г. Същата е платена по банков път на 06.08.2020 г. Фактурата е издадена във връзка с сключен договор за наем от 01.07.2020 г. между "Витоша инвестмънт 2020" АД – Наемодател и "Елит проджект инженеринг" ЕООД – Наемател. Установено е, че съгласно сключения договор, имотът се отдава с предназначение за офис и склад. Имотът представлява двуетажна сграда и сутерен, заедно с прилежащото към сградата право на строеж в [населено място],[жк], [улица]. Месечна наемна цена – 6 000 евро без ДДС. Срок на договора – три години, считано от 01.07.2020 г. Съгласно договора за първата година наемът се дължи авансово.

Съобразно дадените указания с Решение №1913/20.12.2021 г., от трети лица са изискани документи и обяснения както следва:

а/ Искане до "Електрохолд продажби" ЕАД. Получен е отговор, към който са приложени 3 фактури за периода 07.06.2020 г.- 07.10.2020 г. с получател "Н. билдинг къмпани", [улица], [населено място]. Фактурирани са 643 кВтч.

б/ Искане до "Софийска вода" АД. Получен е отговор, в който е посочено, че за "Елит проджект инженеринг" ЕООД няма открити партиди с индивидуален клиентски номер за предоставени и ползвани ВиК услуги. За адрес [улица], [населено място] има открита партида с титуляр "Инспектис" ЕООД.

в/ Искане до "Топлофикация" АД. Получен е отговор, в който е посочено, че за "Елит проджект инженеринг" ЕООД няма данни за открити партиди за заплащане на топлинна енергия. Сграда на адрес @@72@ [населено място] не е присъединена към топлопреносната мрежа.

Ревизията е направила извод за невъзможност да бъде извършена съпоставка между данните от получените отговори от доставчиците на услуги и извършени разходи от ревизираното лице във връзка с използване на наетия имот. Акцентирано е, че не са представени доказателства за използването на имота в дейността на дружеството. От представената информация е установено, че договорът за наем е сключен на 01.07.2020 г. и е прекратен от 01.07.2021 г., като за периода на действие на договора в продължение на една година от дружеството не е извършена нито една доставка на стока или услуга, която да има някакво отношение към наетия недвижим имот. Прието е, че липсва икономическа логика от

описаната доставка, при която дружество с едно наето лице и без никакви активи наема офис и склад с обща застроена площ от 4 512.50 кв.м и двор от 2 695.20 кв.м. В същото време ревизираното лице има сключен договор с "Алиас груп" АД за административни услуги, в т.ч. и предоставяне на седалище на дружеството.

След извършен съвкупен анализ на всички, събрани по реда на ДОПК доказателства при извършената насрещна проверка на доставчика и представените такива от ревизираното лице, е направен извод, че лицата, участващи и заинтересовани от изпълнението на договора, не са представили доказателства, че фактурираните услуги са реално изпълнени. Изтъкнато е, че представеният договор за наем и издадената фактура удостоверяват единствено възникнала облигационна връзка между доставчика и ревизираното лице. Наемателят е заплатил авансово цялата наемна цена за една година при сключване на договора, но през тази година ревизираното лице не е извършило нито една облагаема доставка, свързана с посочения имот. Във връзка с установените обстоятелства ревизията е приела, че фактурата е издадена при липса на доставка. Независимо, че фактурата е за авансово плащане, предметът на доставката е наем на недвижим имот, която по своята същност е периодична /месечна/ и е реализирана изцяло. На основание чл.70, ал.1, т.2 вр. чл.68, ал.1, т.2 вр. чл.9 ЗДДС ревизията е отказала право на данъчен кредит по фактурата.

Недоволен от издадения му РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред пред и с Решение № 2005/20.12.2022 г. на Директора на ДОДОП-гр.С. същият е потвърден.

По делото беше изслушана **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице О. Т., която даде заключение по следните задачи, поставени от Съда:

I. Относно доставките, декларирани от жалбоподателя като изпълнител:

1. За документиране на спорните доставки към фактурите има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др. подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя.
2. Отчел ли е жалбоподателят приходи по спорните фактури.
3. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
4. Жалбоподателят разполагал ли е с наети работници/ служители – на какви длъжности; с каква квалификация е всеки един от тях; има ли ведомости за заплати, уведомления до НОИ.
5. Жалбоподателят разполагал ли е с ДМА и какви, къде са били заведени; има ли осчетоводени при него покупки на материали и консумативи.
6. Да установи начина на остойностяване на процесните услуги.
7. Има ли предаване на резултата от услугите и по какъв начин е станало това.
8. Възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи.
9. Имат ли страните по сделките наети или собствени транспортни средства, има ли назначени шофьори; има ли издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт във връзка с услугите, предмет на доставката – при жалбоподателя и при получателя; ползвани ли са услугите на превозвачи и къде счетоводно е отразено това.
10. Редовно ли е водено счетоводството на жалбоподателя.

II. Относно доставките, декларирани от жалбоподателя като получател:

11. Какви споразумения са сключени между жалбоподателя и италианския му партньор, с какъв предмет са същите; за документиране на спорните доставки към фактурите има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др. подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя.
12. Отчел ли е доставчикът приходи по спорните фактури.
13. Има ли разплащане по доставките, по какъв начин и на кои дати.
14. Да установи начина на остойностяване на процесните услуги, как е предаден резултатът от тях.
15. Възможно ли е по всяка една от доставките първичните счетоводни документи да се

обвържат количествено и видово с посочените в т.1 съпътстващи документи.

16. Връзката на получените доставки с извършваната от него икономическа дейност през ревизирания период.

17. Притежавал ли е италианският получател валиден ДДС номер;

18. Италианският получател декларирал ли е доставката като В..

19. Редовно ли е водено счетоводството на жалбоподателя.

III. Относно отказания данъчен кредит във връзка с декларирано В.:

20. За документиране на спорната доставка към фактурата има ли издадени съпътстващи документи, като договори, приемо-предавателни протоколи или др. подобни; какво счетоводно отражение са намерили посочените документи при жалбоподателя.

21. Извършил ли е жалбоподателят начисляване на данъка по спорната фактура.

22. Има ли разплащане по доставката, по какъв начин и на кои дати.

23. Има ли предаване на вещта и тя заприходена ли е при него.

24. Вещта придвижена/транспортирана ли е до България.

25. Придобиването на вещта осъществено ли е под идентификационен номер, издаден в България.

26. Придобиването на вещта заявено ли е за вписване в регистъра на плавателните съдове в България или друга държава-членка и извършено ли е такова вписване.

I. Относно доставките, декларирани от жалбоподателя като изпълнител, вещото лице установява следното:

По първия въпрос лицето извършва доставки, свързани с пазарно проучване към следните клиенти, на които издава фактури:

BIESSE SPORT SRL - Фактура № 0...2/03.06.2019 г. - Плащане на услуги /пазарно проучване/ по Договор от 07.05.2019 г. Авансово плащане. ССЕ установява след взети счетоводни операции от счетоводството на ревизираното дружество, че процесната фактура е отчетена като приходи за съответния данъчен период и е платена изцяло.

BIESSE SPORT SRL - Фактура № 0...3/12.07.2019 г. - Плащане на услуги /пазарно проучване/ по Договор от 07.05.2019 г. Финално плащане. ССЕ установява след взети счетоводни операции от счетоводството на ревизираното дружество, че процесната фактура е отчетена като приходи за съответния данъчен период и е платена изцяло.

Съгласно ССЕ, представен е Договор за услуги от 07.05.2019 г. между "Елит Проджект Инженеринг" ЕООД – Консултант и BIESSE SPORT SRL – Възложител, с предмет: Консултантът приема срещу възнаграждение да извърши пазарно проучване, с обхват, описан в Приложение № 1 към договора. В договора влизат и следните конкретни дейности: проучване на пазара, осъществяване на контакти и срещи с евентуални контрагенти, съдействие при преговори, преводачески и административни услуги. Консултантът поема за своя сметка всички разноски, необходими за извършване на дейностите по договора. Експертизата установява наличие на представени Приемо-предавателни протоколи от 01.06.2019 г. и 09.07.2019 г. /с.204 от П..1 към делото/, между "Елит проджект инженеринг" ЕООД и BIESSE SPORT SRL.

Вещото лице установява, че през ревизирания период "Елит проджект инженеринг" ЕООД извършва доставки, свързани с наем на лодка към следния получател - "Biesse Imbottiture" SRL: Фактура № 4/02.01.2020 г., Наем на лодка "P. 66" 1995 г. за периода 01.07.2019 г. – 31.12.2019 г. В.л. е посомило взетите счетоводни операции при жалбоподателя.

Съгласно ССЕ, като доказателство, че лодката е собственост на "Елит проджект инженеринг" ЕООД от 2019 г. и че дружеството е в правото си да отдава същата под наем и е осъществило това си право, са представени документи за плащане на пристанищни такси в С. от собственик "Елит проджект инженеринг" ЕООД

По втората задача, относно Фактура № 0...2/03.06.2019 г.; Фактура № 0...3/12.07.2019 г. и Фактура № 0...4/02.01.2020 г., вещото лице установява, че процесните фактури са отчетени като приходи за съответния данъчен период и са платени изцяло.

По третата задача относно осъществено разплащане по доставките, вещото лице установява, че процесните фактури са платени изцяло и плащанията по същите са осчетоводени. Фактурите са платени по банков път.

По четвъртата задача вещото лице установява, че при "Елит проджект инженеринг" ЕООД за периода от 01.01.2020 г. до 31.10.2020 г. са начислявани заплати и осигуровки са едно лице на трудов договор за периода м. юни 2020 г. до м. октомври 2020 г.

По петата задача вещото лице съобразно Справка №1 за налични недвижими имоти, и от представени оборотни ведомости за 2019 г. и 2020 г., установява, че ревизираното лице не притежава собствени недвижими имоти. Представен е договор за наем от 01.07.2020 г. между "Витоша инвестмънт 2020" АД – Наемодател и "Елит проджект инженеринг" ЕООД – Наемател, с предмет: Наем за офис и склад в [населено място],[жк], [улица]. От Справка №2 за МПС в.л. установява, че дружеството притежава единствено моторна лодка "Р. 66", придобита през 2019 г. и заведена в сметка 205-Транспортни средства, според оборотните ведомости за 2019 г. и 2020 г. От Справка №3 за налични машини, оборудване, стопански инвентар и стоки, в.л. установява, че ревизираното лице не притежава такива и няма осчетоводени ДМА от тези видове, съгласно представени Оборотни ведомости от 2019 г. и 2020 г.

По шестата задача в.л. установява, че "Елит проджект инженеринг" ЕООД през ревизирания период извършва доставки, свързани с пазарно проучване към следните клиенти, на които издава фактури:

Клиент BIESSE SPORT SRL - Фактура № 0...2/03.06.2019 г. - Плащане на услуги /пазарно проучване/ по Договор от 07.05.2019 г. Авансово плащане – 6 000 евро; и Фактура № 0...3/12.07.2019 г. - Плащане на услуги /пазарно проучване/ по Договор от 07.05.2019 г. Финално плащане - 2 500 евро.

Представени са Договор за услуги от 07.05.2020 г. /с.201 от П..1/ между "Елит проджект инженеринг" ЕООД – Консултант и BIESSE SPORT SRL – Възложител, с предмет: Консултантът приема срещу възнаграждение да извърши пазарно проучване. Представен е Приемо-предавателен протокол от 01.06.2019 г. и от 09.07.2019 г., подписани между "Елит проджект инженеринг" ЕООД и BIESSE SPORT SRL /л.204 от П..1/. В договора не е посочено остойностяване на отделните видове услуги и възнаграждението е договорено при точно във времево, количествено и качествено изпълнение на всички задължения на Консултанта. В приемо-предавателните протоколи не е документирано всяко отделно действие по извършеното проучване, както и неговата цена, тъй като това не е изискуемо според договора. "Елит проджект инженеринг" ЕООД през ревизирания период извършва доставки, свързани с Наем на лодка към "Biesse Imbottiture" SRL: Фактура № 4/02.01.2020 г., Наем на лодка "Р. 66" 1995 г. за периода 01.07.2019 г. – 31.12.2019 г. На ССЕ не са представени документи, указващи начина на определяне на наемната цена за ползване на лодката за периода от 01.07.2019 г. – 31.12.2019 г.

По седмата задача, вещото лице установява следното:

Относно доставките, свързани с пазарно проучване, документиран с Фактура № 0...2/03.06.2019 г. и Фактура № 0...3/12.07.2019 г., издадени на BIESSE SPORT SRL, резултатът от изпълнението на услугите е представен чрез подписани Приемо-предавателни протоколи от 01.06.2019 г. и 09.07.2019 г. В същите е отразено, че услугите, извършени от "Елит проджект инженеринг" ЕООД, отговарят на предвидените в договора изисквания; "Елит проджект инженеринг" ЕООД действа активно в търсенето на нови инвестиции и възможни нови клиенти в текстилния и тапицерски сектор; "Елит проджект инженеринг" ЕООД са отговорили на очакванията на BIESSE SPORT SRL; BIESSE SPORT SRL декларират удовлетворение от изпълнението на договора и се договарят за авансово плащане в размер на 6 000 евро; BIESSE SPORT SRL декларират удовлетворение от изпълнението на договора и се договарят за окончателно плащане в размер на 6 000 евро.

Относно доставките, свързани с наем на лодка към "Biesse Imbottiture" SRL по Фактура №

4/02.01.2020 г., вещото лице установява, че не са представени други документи освен банковото извлечение за получения наем от "Елит проджект инженеринг" ЕООД.

По осмата задача съгласно ССЕ относно извършените консултантски услуги не са представени количествено и стойностно, по отделни видове, поради което не може да се обвържат с издадените фактури и съпътстващи документи /Фактура № 0...2/03.06.2019 г./.

Относно доставки, свързани с наем на лодка, в.л. установява, че фактурираният наем на лодка за периода 01.07.2019 г. – 31.12.2019 г. не са представени съпътстващи документи.

По деветата задача в.л. установява, че "Елит проджект инженеринг" ЕООД е подало Справка №2 за налични МПС, с която е декларирано притежание на лодка "Р. 66", придобита за сумата от 78 233.20 лв. Взети са счетоводни операции в счетоводството на "Елит проджект инженеринг" ЕООД, представена е Оборотна ведомост за периода 01.01.2020 г. – 31.01.2020 г. Съгласно ССЕ дружеството не притежава в процесния период 2019 г. – 2020 г. наети или собствени транспортни средства, няма назначени шофьори, няма издадени и осчетоводени документи за осъществен транспорт във връзка с услугите, предмет на доставките, няма информация за ползвани услуги на Превозвачи и съгласно представените счетоводни документи /Оборотни ведомости и Хронологични регистри на счетоводни сметки/, няма взети счетоводни операции за извършена транспортна дейност.

По десетата задача, вещото лице установява редовно водено счетоводство на ревизираното дружество.

П. Относно доставките, декларирани от жалбоподателя като получател:

ССЕ приема, че може да се направи извод, че по отношение на доставките, декларирани от "Елит проджект инженеринг" ЕООД като Изпълнител, е водена правилно счетоводна отчетност. Спазени са изискванията на ЗСч и Н. относно заведените и използвани счетоводни сметки и кореспонденцията между тях.

По задача 11 ССЕ установява, че през ревизирания период "Елит проджект инженеринг" ЕООД извършва доставки, свързани с В. на стоки като получател, с начислен ДДС за В. от следните клиенти:

Доставчик BIESSE SPORT SRL - Фактура № 138/03.06.2019 г. - Доставка на лодка "Р. 1995 г.", модел D2842LE401, оборудвана с два двигателя MAN, сер.№ 7007627075A301 – 40 000 евро. Представена е Декларация /Договор/ за продажба на лодка, съгласно който Продавачът BIESSE SPORT SRL продава на "Елит проджект инженеринг" ЕООД употребявана моторна лодка, модел "Р. 1995 г.", дължина 20.55 м, ширина 5.23 м, вписана под № IMN3253 на Пристанищното управление в Градо, оборудвана с два двигателя MAN, модел D2842LE401, максимална мощност 735 x 2 KW. Плавателният съд има налични течове и се нуждае от извънредна и редовна поддръжка, както е установено от Купувача. Цената е определена на 40 000 евро. Подписът на продавача е нотариално заверен от нотариус в [населено място], С.. Съгласно ССЕ лодката е закупена от италиански търговец и според Фактура № 4/02.10.2020 г. за наем на лодка в периода от 01.07.2019 г. – 31.12.2019 г. се отдава под наем на друг италиански търговец. В.л. заявява, че не са представени платежни документи за разплащане по доставката на процесната лодка. Лодката не е пристигнала след покупката в акваторията на Република България, потвърдено от отговор на запитване от страна на НАП до ИА "Морска администрация", която уведомява НАП, че за периода от 01.01.2019 г. – 31.10.2020 г. няма и не е имало регистриран какъвто и да е вид плавателен съд, собственост на "Елит проджект инженеринг" ЕООД.

ССЕ анализира и сделката с "Витоша Инвестмънт 2020" АД – Фактура № 1...63/04.08.2020 г. - Наем съгласно Договор от 01.07.2020 г. Експертизата е взела счетоводните операции в счетоводството на "Елит проджект инженеринг" ЕООД - оборотна ведомост за период от 01.01.2020 г. до 31.10.2020 г.

Представен е Договор за наем от 01.07.2020 г. /л.155, П..1/ между "Витоша инвестмънт 2020" АД – Наемодател и "Елит проджект инженеринг" ЕООД – Наемател, с предмет: Наем за офис и склад с обща площ – 4 512.50 кв.м, намиращи се в двуетажна сграда и сутерен в [населено

място],[жк], [улица], при месечна наемна цена от 6 000 евро без ДДС. Имотът следва да се ползва по предназначение – за офис и склад, съгласно договора. Срокът на договора е 3 години, считано от 01.07.2020 г. За първата година наемът се дължи авансово. Съгласно Приложение №1 към договора, обектът е предаден с оборудване, както следва: Сутерен /мазе/ за склад на етаж – 1, с площ 1 000 кв.м, за Офиси на етаж 2 – вдясно – Офис 2 /стая 1/ с площ 27.30 кв.м с настилка гранитогрес и четири броя бюра и на същия етаж вляво – Офис 4 с площ 72.72 кв.м с настилка ламинат и седем броя бюра. Наетото помещение е предназначено за цели от икономическата дейност на дружеството, съгласно Удостоверение: ... доставка, монтиране, поддръжка, внос и износ, търговия на едро и дребно на всякакви материали, свързани със строителната дейност, ВиК, енергийни, електрически и електронни инсталации. Съгласно ССЕ, няма данни да е извършвана промяна на предназначението на наетото помещение. Вещото лице посочва, че не са налични доказателства, че наетият офис и склад са използвани за цели, различни от икономическата дейност на "Елит проджект инженеринг" ЕООД. Експертната установява, че наемането на офис и склад от "Елит проджект инженеринг" ЕООД по договора с "Витоша инвестмънт 2020" АД е за осигуряване съхранение при придобиване на активи и ползването им при последващи продажби, т.е за осъществяване на бъдещи бизнес цели.

По дванадесета задача експертната установява следното:

"Елит проджект инженеринг" ЕООД през ревизирия период извършва В. на стоки като получател, с начислен ДДС за В., от следните клиенти:

Фактура № 138/03.06.2019 г. - Доставка на лодка "P. 1995 г.", вписана под № IMN3253 на Пристанищното управление в Градо, модел D2842LE401, оборудвана с два двигателя MAN, сериен № 7007627075A301, издадена от BIESSE SPORT SRL. Вещото лице установява, че не е предоставена информация и документи, от които да се установи, че доставчик BIESSE SPORT SRL е отчел приходи от продажбата на лодка "P."

Относно доставчик "Витоша Инвестмънт 2020" АД и издадената от него Фактура № 1...63/04.08.2020 г. /л.190/, с предмет: Наем, съгласно Договор от 01.07.2020 г.

Експертната установява, че по делото е представено Банково извлечение от 06.08.2020 г. от "Елит проджект инженеринг" ЕООД за плащане по фактурата в размер на 84 207.95 евро или 164 696.43 лв. Вещото лице установява, че доставчик "Витоша инвестмънт 2020" АД е отчел приходи от сключения договор за наем от 01.07.2020 г. с ревизираното дружество, видно от Дневник по сметка 411-Клиенти, парт."Елит проджект инженеринг" ЕООД, като проследява взети счетоводни операции.

По задача 13 съгласно експертната относно доставките, декларирани от жалбоподателя като Получател, информацията за разплащанията е следната:

За Доставчик BIESSE SPORT SRL и Фактура № 138/03.06.2019 г. - Доставка на лодка "P. 1995 г." – не са представени документи, от които да се установи, че "Елит проджект инженеринг" ЕООД е извършило плащане за покупката на процесната лодка към доставчик BIESSE SPORT SRL. Този факт е потвърден от счетоводител С. К. след преглед на разчетните сметки към датата на изготвяне на експертната.

За Доставчик "Витоша инвестмънт 2020" АД и Фактура № 1...63/04.08.2020 г. /л.190/, с предмет: Наем съгласно Договор от 01.07.2020 г. – представено е Банково извлечение от 06.08.2020 г. от "Елит проджект инженеринг" ЕООД за плащане по фактурата в размер на 84 207.95 евро = 164 696.43 лв. За извършеното плащане са проследени взетите счетоводни операции.

По задача 14 съгласно експертната, относно доставките, декларирани от жалбоподателя като Получател, информацията за разплащанията е следната:

Доставчик BIESSE SPORT SRL, Фактура № 138/03.06.2019 г. - Доставка на лодка "P. 1995 г.". Представена е Декларация /Договор/ за продажба на лодка /л.162/, съгласно който Продавачът BIESSE SPORT SRL продава на "Елит проджект инженеринг" ЕООД: употребявана моторна лодка, модел "P. 1995 г.", дължина 20.55 м, ширина 5.23 м, вписана под № IMN3253 на

Пристанищното управление в Градо, оборудвана с два двигателя MAN, модел D2842LE401, максимална мощност 735 x 2 KW. Плавателният съд има налични течове и се нуждае от извънредна и редовна поддръжка, както е установено от Купувача. Цената е определена на 40 000 евро. Подписът на продавача е нотариално заверен от нотариус в [населено място], С.. Съгласно ССЕ цената на процесната лодка е договорно определена.

Доставчик "Витоша Инвестмънт 2020" АД – Фактура № 1...63/04.08.2020 г. - Наем, съгласно Договор от 01.07.2020 г. Експертизата задачата е проследила взетите счетоводните операции в счетоводството на "Елит проджект инженеринг" ЕООД. Представен е Договор за наем от 01.07.2020 г. /с.155, П.1/ между "Витоша инвестмънт 2020" АД – Наемодател и "Елит Проджект Инженеринг" ЕООД – Наемател, с предмет: Наем за офис и склад с обща площ – 4 512.50 кв.м, намиращи се в двуетажна сграда и сутерен в [населено място],[жк], [улица], при месечна наемна цена от 6 000 евро без ДДС. Имотът следва да се ползва по предназначение – за офис и склад, съгласно договора. Срокът на договора е 3 години, считано от 01.07.2020 г. За първата година наемът се дължи авансово. Съгласно ССЕ, цената на месечния наем е договорно определен.

По задача 15 съгласно експертизата:

За Доставчик BIESSE SPORT SRL, Фактура № 138/03.06.2019 г. - Доставка на лодка "P. 1995 г." – издадената фактура се обвързва видово и количествено с посочения предмет на доставката в Декларация /Договор/ за продажба на лодка.

За Доставчик "Витоша инвестмънт 2020" АД – Фактура № 1...63/04.08.2020 г. /л.190/, Наем, съгласно Договор от 01.07.2020 г. - издадената фактура се обвързва стойностно с посочения предмет в Договор за наем от 01.07.2020 г.

По задача 16 съгласно ССЕ относно доставките, декларирани от Жалбоподателя като Получател, информацията за разплащанията е следната:

За Доставчик BIESSE SPORT SRL, Фактура № 138/03.06.2019 г. - Доставка на лодка "P. 1995 г.", в предмета на дейност на "Елит проджект инженеринг" ЕООД е вписано: Покупко-продажба на плавателни съдове от всякакъв вид и род, отдаване под наем на плавателни съдове с и без екипаж, организиране на круизи и т.н. Покупката на лодката е свързана с независимата икономическа дейност на "Елит проджект инженеринг" ЕООД.

За Доставчик "Витоша инвестмънт 2020" АД – Фактура № 1...63/04.08.2020 г. - Наем съгласно Договор от 01.07.2020 г. - наетото помещение е предназначено за цели на икономическата дейност на жалбоподателя - ... доставка, монтиране, поддръжка, внос и износ, търговия на едро и дребно на всякакви материали, свързани със строителната дейност, ВиК, енергийни, електрически и електронни инсталации. Според ССЕ не е извършвана промяна на предназначението на наетото помещение. В.л. посочва, че наемането на офис и склад по договора с "Витоша Инвестмънт 2020" АД е за осигуряване съхранение при придобиване на активи и ползването им при последващи продажби, т.е за осъществяване на бъдещи бизнес цели.

По задача 17 ССЕ установява, че италианският доставчик BIESSE SPORT SRL с VIN: IT03570860266 в процесния период е данъчно задължено лице в Италия с валиден ДДС номер.

По задача 18 съгласно ССЕ по делото не са представени документи и не става ясен изборният от италианския доставчик режим на доставка – дали е ВОД или е Специалният ред на облагане за стока втора употреба /лодката е производство 1995 г./, специално посочен в чл.13, ал.4 ЗДДС. Само ако доставчикът е декларирал изрично, че доставката е ВОД, то за "Елит проджект инженеринг" ЕООД ще е налице В. за процесната лодка. Експертизата посочва, че органите по приходите не са предприели действия за уточнение, могат да се сдобият с такава информация, при отправено запитване по линия на международен обмен на данъчна информация при поискване от държави – членки на ЕС и по-конкретно от Италия или С..

По задача 19 съгласно ССЕ дружеството-жалбоподател е водило редовно счетоводство, съобразно изискванията на ЗДДС и ЗСч.

III. Относно отказания данъчен кредит във връзка с декларирано В.:

По задача 20 ССЕ установява, че "Елит Проджект Инженеринг" ЕООД извършва през ревизирания период доставки, свързани с В. на стоки, от:

BIESSE SPORT SRL, Фактура № 138/03.06.2019 г. - Доставка на лодка "P. 1995 г.". ДДС е начислен по реда на чл. 84 и чл. 86, ал. 1 от ЗДДС с Протокол № 1/03.06.2019 г. по чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, отразен и в Дневник покупки и в Дневник продажби, с които дружеството си е самоначислило ДДС и е ползвало данъчен кредит. Протоколът е издаден в срока по чл.117, ал.3 ЗДДС и е издаден във връзка с чл.84 ЗДДС. Според експертизата лодката не е пристигнала до Република България, но В. се счита за извършен на територията на Република България, ако е изпълнено условието получателят да е лице, което е регистрирано по ЗДДС и е осъществило придобиването по идентификационния номер, издаден в страната /чл.61, ал.2 ЗДДС/. Вещото лице установява, че доставчикът е с валиден ДДС номер. Фактурата, съдържа българския ДДС номер на получателя "Елит проджект инженеринг" ЕООД, което е регистрирано по ЗДДС лице, т.е осъществило е придобиването на лодката под идентификационния номер, издаден в страната /Република България е държава членка по идентификация/. Лодката не е пристигнала в Република България и реално собствеността е преминала върху купувача на територията на Италия. По тази фактура е ползвано право на данъчен кредит.

Представена е Декларация /Договор/ за продажба на лодка /л.162/, съгласно който Продавачът BIESSE SPORT SRL продава на "Елит проджект инженеринг" ЕООД употребявана моторна лодка, модел "P. 1995 г.", дължина 20.55 м, ширина 5.23 м, вписана под № IMN3253 на Пристанищното управление в Градо, оборудвана с два двигателя MAN, модел D2842LE401, максимална мощност 735 x 2 KW. Плавателният съд има налични течове и се нуждае от извънредна и редовна поддръжка, както е установено от Купувача. Цената е определена на 40 000 евро.

Описани са взети счетоводни операции в счетоводството на Елит П. И." ЕООД. Съгласно ССЕ няма данни за плащане по процесната лодка.

Експертизата посочва, че липсват доказателства лодката да е пристигнала на територията на Република България от територията на друга държава – членка, поради което приходната администрация е приела, че доставката не е В. по смисъла на чл.13, ал.1 ЗДДС. Това е общо правило, независимо от него, съгласно чл.62, ал.2 ЗДДС, място на изпълнение на В. е територията на страната, когато лицето придобиващо стоката е регистрирано по ЗДДС и е осъществило придобиването под идентификационен номер, издаден в страната. В този случай, ако придобиващият не удостовери, че придобиването е било обложено с ДДС в държавата членка, то В. е обект на облагане с ДДС в България. Когато стоките или услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне изискуемия от него ДДС като платец съгласно чл.69, ал.1 ЗДДС. В предмета на дейност на "Елит проджект инженеринг" ЕООД е вписано: Покупко-продажба на плавателни съдове от всякакъв вид и род, отдаване под наем на плавателни съдове с и без екипаж, организиране на круизи и т.н. Покупката на лодката е свързана с упражняване на независимата икономическа дейност на "Елит проджект инженеринг" ЕООД. Съгласно ССЕ по делото няма доказателства, че плавателният съд е използван за развлекателни цели, съгласно чл.62 ППЗДДС /посрещане, престой и изпращане на гости и делегации, нощувки, консумация на храна и напитки, организиране на делови срещи, тържества, развлекателни мероприятия и др./.

Експертизата установява, че приходните органи считат, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по общия ред и за м. Юни 2019 г. за жалбоподателя възниква ДДС за внасяне в размер на 15 646.64 лв., тъй като В. е осъществен в страната /когато тя е държава членка по идентификация/, но стоките не пристигат в действителност и следва да намери приложение специалния режим на корекция /чл.62, ал.4 ЗДДС/, който се основава на механизъм за намаляване на начисления данък, като се позволява да се коригира двойното данъчно облагане. Когато придобиващият не е удостоверил, че придобиването е било обложено с ДДС

в държавата членка, то В. е обект на облагане с ДДС в Република България и от представените документи става ясно, че не са налице доказателства за облагане на В. в С.. Освен това не е ясен изборът от доставчика режим на доставка – дали е ВОД или е специалният ред на облагане за стоки втора употреба /лодката е производство 1995 г./. В чл.13, ал.4 ЗДДС са посочени случаите, при които не е налице В., а именно сред тях е Специалният ред, който доставчикът прилага за стоки втора употреба. Само ако доставчикът е декларирал изрично, че доставката е ВОД, то за "Елит проджект инженеринг" ЕООД ще е налице ВОД за процесната лодка.

За изясняването на тези въпроси, а именно – дали Доставчикът е декларирал ВОД, дали има основания Доставчикът да приложи Специален ред за стоки втора употреба, дали придобиването на процесната лодка е било обложено с ДДС в държавата членка, вещото лице посочва, че това е във възможностите на приходните органи по линия на международен обмен на данъчна информация при поискване от държави – членки на ЕС и по-конкретно от Италия или С..

По задача 21 съгласно ССЕ, "Елит проджект инженеринг" ЕООД е ползвало данъчен кредит по Фактура № 138/03.06.2019 г. - Доставка на лодка "Р. 1995 г.", като са проследени взетите счетоводни операции при жалбоподателя.

По задача 22 и 23 ССЕ установява, че няма информация за плащане на процесната лодка. Относно предаването на стоката е представена Декларация /Договор/ за продажба на лодка /л.162/, съгласно който Продавачът BIESSE SPORT SRL продава на "Елит проджект инженеринг" ЕООД употребявана моторна лодка, модел "Р. 1995 г.", дължина 20.55 м, ширина 5.23 м, вписана под № IMN3253 на Пристанищното управление в Градо, оборудвана с два двигателя MAN, модел D2842LE401, максимална мощност 735 x 2 KW. Плавателният съд има налични течове и се нуждае от извънредна и редовна поддръжка, както е установено от Купувача. Цената е определена на 40 000 евро. Според вещото лице декларацията представлява и документ за приемо-предаване на процесната лодка. Проследени са взетите счетоводни операции при жалбоподателя.

По задача 24 съгласно ССЕ, лодката не е пристигнала на територията на Република България, но В. се счита за извършен на територията на Република България, ако е изпълнено условието получателят да е лице, което е регистрирано по ЗДДС и е осъществило придобиването под идентификационния номер, издаден в страната /чл.61, ал.2 ЗДДС/. Доставчикът е с валиден ДДС номер. ССЕ установява, че фактурата съдържа българския ДДС номер на получателя "Елит проджект инженеринг" ЕООД, който е регистрирано лице по ЗДДС, т.е осъществило е придобиването на лодката под идентификационния номер, издаден в страната /Република България е държава членка по идентификация/. Лодката не е пристигнала в Република България и реално собствеността е преминала върху купувача на територията на Италия.

По задачи 25 и 26 експертизата установява, че няма доказателства лодката да е пристигнала на територията на Република България от територията на друга държава членка, поради което органите по приходите са счели, че доставката не е В. по смисъла на чл.13, ал.1 ЗДДС. Това е общо правило, независимо от него, съгласно чл.62, ал.2 ЗДДС, място на изпълнение на В. е територията на страната, когато лицето придобиващо стоката е регистрирано по ЗДДС и е осъществило придобиването под идентификационен номер, издаден в страната. Съгласно експертизата жалбоподателят е придобил процесната лодка под идентификационен номер, издаден в Република България.

Процесната лодка не е пристигнала след покупката в акваторията на Република България, потвърдено от отговор от ИА "Морска администрация", в който е посочено, че в регистъра на корабите воден от ИА "Морска администрация", за периода от 01.01.2019 г. – 31.10.2020 г., няма и не е имало регистрирани, джетове, лодки, кораби или други плавателни средства, собственост на "Елит проджект инженеринг" ЕООД. Дружеството няма регистрирани такива преди и след този период. В регистъра няма плавателни средства регистрирани от дружеството по договор за бърбоут-чартър.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя: с молба вх.№ 20829/02.06.2023 г. – У. /л.121/; с молба от 24.09.2024 г., доказателства в превод на български език, които не са представени преведени в хода на ревизията /л.158/; в с.з. от 17.10.2024 г. опис на фактури /л.188/.

Представени от ответника: с молба от 23.05.2023 г.: ЗВР № Р-22220420007986-020-001/16.12.2020 г.; ЗИЗВР № Р-22220420007986- 020-002/11.03.2021 г.; ЗИЗВР № Р-22220420007986-020-003/19.04.2021 г.; ЗИЗВР № Р-22220420007986-020-004/19.05.2021 г. и Решение № 1913/20.12.2021 г. на Директора ДОДОП-гр.С. /л.99/; с молба от 06.06.2023 г. – Заповед № РД-01-466/27.06.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. /л.136/; в с.з. на 17.10.2024 г. доказателства под опис, отнасящи се за първата ревизия /л.191/; с молба от 05.11.2024 г. – Заповед № РД-01-152/08.03.2021 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. и Заповед № РД-01-153/08.03.2021 г. на Заместник – директор на ТД на НАП-гр.С. /л.239/.

Представени от трети неучастващи по делото лица:

1. От "Борика" АД, информация за издадени удостоверения за квалифициран електронен подпис на Е. М. С., Р. Т. З. и И. Г. К. /л.155, л.173/;
2. От "Информационно обслужване" АД, информация за издадени удостоверения за квалифициран електронен подпис на Е. М. С., Р. Т. З. и Х. Б. М., В. М. С. – Х. /л.229/.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

В случая ревизията се явява повторна в изпълнение на отменителното Решение № 1913/20.12.2021 г. на Директора на ДОДОП, с което е отменен предходно съставения РА № Р-22220420007986-091-001/23.09.2021 г. В този смисъл следва да се има предвид, че при повторната ревизия не започва нова такава, а се възстановява висящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази подкрепа може да бъде извлечен от нормата на чл.155, ал.6 ДОПК, съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконосъобразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановения РА. Втората заповед за възлагане на ревизия по чл.155, ал.6 ДОПК не изменя обстоятелството, че производството е висящо.

Съдът установи, че със ЗВР № Р-22220420007986-020-001/ 16.12.2020 г., издадена от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", Дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С. е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения за ДДС за данъчните периоди от м.юни 2019 г. до м.октомври 2020 г. Органът по възлагането е оправомощен да изпълнява функциите на орган, възлагащ ревизии със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. /л.13/. Със ЗИЗВР № Р-22220420007986-020-002/ 11.03.2021 г., издадена от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С. е определено ревизията да завърши до 19.04.2021 г. Със ЗИЗВР е определено ревизията да бъде извършена от Р. Т. З., гл.инспектор по приходите – Ръководител на ревизията и И. Г. К. – гл.инспектор по приходите /л.104/. Със Заповед № РД-01-149/05.03.2021 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., Т. Д. И., считано от 08.03.2021 г., е освободена от функцията на ръководител на екип /л.194/. Със Заповед № РД-01-152/08.03.2021 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. в състава на екипа с ръководител екип Р. Т. З. е включен И. К. /л.243/.

В тази връзка с Решение № Р-22220420007986-098-001/11.03.2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", Дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С. на основание Заповед № РД-01-149/05.03.2021 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. вр. Заповед № РД-01-152/08.03.2021 г. на от Директора на ТД на НАП-гр.С. вр. чл.7, ал.3 ДОПК е иззето

разглеждането и решаването на Р-22220420007986, свързана с "Елит проект инженеринг" ЕООД от Т. Д. И. в качеството на ръководител на ревизия и са възложени правомощията по извършване на Р. Т. З. в качеството на ръководител на ревизия. Наредено е документите с иззетия въпрос/преписка да бъдат предадени с протокол от органа по приходите, на когото са възложени правомощията в срок до 17.03.2021 г. /л.192/.

Със ЗИЗВР № Р-22220420007986-020-003/19.04.2021 г., издадена от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", Дирекция "Контрол", ТД на НАП [населено място] е определено ревизията да завърши до 19.05.2021 г. /л.107/. Със ЗИЗВР № Р-22220420007986-020-004/19.05.2021 г., издадена от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", Дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С. е определено ревизията да завърши до 18.06.2021 г. /л.110/.

Издаден е РА № Р-22220420007986-091-001/23.09.2021 г. от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", Дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С., орган възложил ревизията и Р. Т. З., гл.инспектор по приходите – Ръководител на ревизията. РА № Р-22220420007986-091-001/23.09.2021 г. е оспорен по административен ред, като с Решение № 1913/20.12.2021 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], е отменен и преписката е върната за възлагане на нова ревизия със задължителни указания по тълкуване и прилагане на закона.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанията, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. По делото е представена Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., с която са делегирани правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1, чл.119 ДОПК на Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", дирекция "Контрол", ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и издател на РА № Р-22220420007986-091-001/ 23.09.2021 г. /л.13/.

Представени са доказателства относно законосъобразната смяна на член от ревизиращия екип – смяната на ръководител ревизия, а именно Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка № Р-22220420007986-098-001/11.03.2021 г., издадено от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С. във връзка с което е издадена и ЗИЗВР № Р-22220420007986-020-002/11.03.2021 г.

Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съгласно чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Това е така, защото, безспорно в чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заемат издателите на ЗВР, ЗИЗВР. Предвид представените по делото заповеди, описани по-горе в настоящето съдебно решение, следва изводът, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на

ревизията. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА, ЗВР, ЗИЗВР са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл.112, ал.2, т.1, чл.113, ал.1, т.2 и ал.6 ДОПК и цитираната заповед на Директора на ТД на НАП-гр.С..

Съдът намира и че ревизионното производство /повторната ревизия/ е извършено от компетентни органи. ЗВР № Р-2200222000040-020-001/ 06.01.2022 г. и изменящите я ЗИЗВР са издадени от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С., оправомощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.13/.

Със Заповед № РД-01-466/27.06.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. са отнети функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК на Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С., считано от 27.06.2022 г. /л.200/. В тази връзка с Решение № Р-2200222000040-098-001/28.06.2022 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от Е. М. Н., Директор на ТД на НАП-гр.С. на основание Заповед № РД-01-466/27.06.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. вр. чл.7, ал.3 ДОПК е изето разглеждането и решаването на преписка Р-2200222000040, свързана с "Елит проджект инженеринг" ЕООД от Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С. в качеството на възлагащ орган и са възложени правомощията по възлагане на Х. Б. М., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С.. /л.195/.

В тази връзка Съдът намира, че РА № Р-2200222000040-091-001/19.09.2022 г., поправен с РАПРА № П-22220422183643-003-001/18.10.2022 г., са издадени от компетентни органи, в кръга на техните правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА, РПРА, ЗВР, ЗИЗВР са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл.112, ал.2, т.1, чл.113, ал.1, т.2 и ал.6 ДОПК и цитираната заповед на Директора на ТД на НАП-гр.С..

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-22220420007986-091-001/23.09.2021 г. спрямо "Елит Проджект Инженеринг" ЕООД. Видно от същите, а и от справки в публичните регистри <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search> и <https://www.stampit.org/>, се установява, че към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, органите по приходите са разполагали с валиден КУКЕП. Същото се отнася и до издателите на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА в повторната ревизия спрямо "Елит Проджект Инженеринг" ЕООД, за които също са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронните документи /л.62, л.241/.

Това се доказва и от представените по делото от "Борика" АД, информация за издадени удостоверения за квалифициран електронен подпис на Е. М. С., Р. Т. З. и И. Г. К. и от "Информационно обслужване" АД, информация за издадени удостоверения за квалифициран електронен подпис на Е. М. С., Р. Т. З., И. Г. К. и Х. Б. М., В. М. С. – Х. /л.156, л.229/.

От същите се установява, че към 16.12.2020 г., 11.03.2021 г., 19.04.2021 г., 19.05.2021 г., 02.09.2021 г. и 23.09.2021 г. /първа ревизия/ - Е. М. С., Р. Т. З., И. Г. К. са притежавали валиден КУКЕП към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА /л.156/.

Относно валидността на КУКЕП на органите по приходите, възложил и извършили повторната ревизия - Е. М. С., Х. Б. М., Р. Т. З., В. М. С. – Х. се установява следното:

Е. М. С. към 06.01.2022 г., 13.05.2022 г. и 15.06.2022 г. /датите на издаване на ЗВР и ЗИЗВР/ е притежавала две квалифицирани удостоверения за КУКЕП, с валидност от 20.12.2021 г. до 20.12.2022 г., както и с валидност от 04.03.2022 г. до 04.03.2023 г. /л.229-230/;

Х. Б. М. към 19.09.2022 г. и 18.10.2022 г. /РА и РАПРА/ е имал издадено квалифицирано

удостоверение за квалифициран електронен подпис КУКЕП, първоначално издадено на 18.05.2022 г. със срок на валидност 365 дни, подновено на 16.05.2023 г., със срок на валидност 365 дни, подновено на 13.05.2024 г. и с валидност до 13.05.2025 г. /л.231/.

Р. Т. З. към 11.08.2022 г., 19.09.2022 г. и 18.10.2022 г. /РД, РА и РАПРА/ е имала издадено квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис КУКЕП, първоначално издадено на 27.08.2021 г. със срок на валидност 365 дни, подновено на 25.08.2022 г., със срок на валидност 365 дни, подновено на 24.08.2023 г. с валидност до 23.08.2024 г. /л.156, л.230/

В. М. С. – Х. към 11.08.2022 г. /РД/ е имала издадено квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис КУКЕП, първоначално издадено на 25.01.2022 г. със срок на валидност 365 дни, подновено на 24.01.2023 г. и със срок на валидност 365 дни, като КУКЕП е прекратено на 27.06.2023 г. /л.231 гръб/.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способы - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл.115, ал.2 ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл.3 от Закона за електронния документ и електронни удостоверителни услуги Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък „Регламент /ЕС/ № 910/2014“./2/Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./.

Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, РАПРА, електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено/. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА и РАПРА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.1 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи

са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА и РАПРА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал.4 на чл.13 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл.28 ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичните регистри, и представените от доставчиците на удостоверителни услуги удостоверения за валиден КУКЕП, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, както и РАПРА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Е. М. С., Началник на сектор "Ревизии" при отдел "Ревизии", Дирекция "Контрол", ТД на НАП-гр.С., орган възложил ревизията; Х. Б. М., Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С. – издател на РА и РАПРА, и Р. Т. З., гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че административният акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК. В тази връзка неоснователни и недоказани се явяват, изложените в жалбата доводи за нищожност на оспорения РА.

По приложението на материалния закон.

1. По отношения на декларация В.:

Условията и редът за прилагане на режима на вътреобщностното придобиване са регламентирани в нормата на чл.13, ал.1 ЗДДС. Съгласно тази законова разпоредба 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. Нормата на чл.13, ал.2 ЗДДС определя, че за вътреобщностно придобиване се смята и придобиването на ново превозно средство, което се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, независимо дали доставчикът е данъчно задължено лице за целите на ДДС в друга държава членка. Според чл.13, ал.3 ЗДДС за възмездно вътреобщностно придобиване се смята и получаването на стоки на територията на страната от данъчно задължено лице, които ще се използват за целите на неговата икономическа дейност, когато стоките са изпратени или транспортирани от или за негова сметка от територията на друга държава членка, в която лицето е регистрирано за целите на ДДС и където стоките са произведени, извлечени, обработени, закупени, придобити или внесени от него в рамките на неговата икономическа дейност.

С оглед законовата регламентация, за да бъде приложим режимът на В. за дадена доставка на стоки, следва да са изпълнени кумулативно определени условия, а именно: на първо място доставчикът да е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка; на второ място предмет на вътреобщностно придобиване да бъдат стоки по смисъла на чл.5 ЗДДС; на трето място – възмездност на придобиването, като тази предпоставка е задължително условие за наличие на В. съгласно чл.2, т.2 ЗДДС; на четвърто място – транспортиране на стоките до територията на страната от територията на друга държава членка /В. е налице, както когато транспортът е осъществен от или за сметка на доставчика, така и когато същият е извършен от или за сметка на получателя; стоките задължително следва да бъдат изпратени, транспортирани, като транспортът за същите да започва от територията на друга държава членка и да завършва на територията на страната; от съществено значение е двете крайни точки да са на териториите на две различни държави членки на ЕС, като отправна точка е територията на другата държава членка; изключение от общото правило, свързано с условието завършването на транспортирането на стоките да бъде на територията на страната е регламентирано в чл.62, ал.2 и ал.3 ЗДДС/ и на пето място – придобиващ В. може да бъде данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице по аргумент от чл.99, ал.1 ЗДДС.

В случая се установи по делото въз основа на събраните доказателства и ССЕ, че са налице три от изискуемите в ЗДДС предпоставки – съгласно представената по делото фактура и справката декларация се констатира, че доставчикът /италианското дружество BIESSE SPORT SRL/ и получателят /ревизираното дружество/ са данъчно задължени лица, регистрирани за целите на ДДС в различни държави членки на ЕС /Италия и Република България/, като предмет на процесната доставка е стока. Освен тези доказателства по делото е представен и Протокол № 0...1/03.06.2019 г., отразен в двата отчетни регистъра, и въз основа, на който ревизираното дружество е самоначислило ДДС и е ползвало данъчен кредит в размер на 15 646.64 лв. Представени са счетоводни регистри за заприходяване на стоката, предмет на В. като ДМА, обстоятелство установено и от вещото лице по допуснатата и приета по делото ССЕ. Вещото лице по ССЕ установява, че италианското дружество – доставчик към датата на издаване на фактурата, документираща В., в процесния период е данъчно задължено лице в Италия с валиден ДДС номер.

В хода на повторната ревизия и съобразно указанията решаващия орган ревизиращият екип е изискал от жалбоподателя да представи в официален превод на български език, всички документи, приложени към дадените от него писмени обяснения относно декларирания В. на процесната моторна лодка. Тези документи са представени в превод на български език едва в хода на съдебното производство. Същите тези документи са обсъдени и от вещото лице в приетата по делото ССЕ.

Приходните органи са направили извод, че В. не се доказва поради липса на доказателства за транспортиране на стоката – моторна лодка на територията на Република България, както и

поради липсата на регистрация на плавателния съд в регистър при ИА "Морска администрация", за което е получен и официален отговор. Вещото лице по ССЕ категорично заявява, че липсват доказателства и данни лодката да е пристигнала на акваторията на Република България след нейната покупка. Експертната е извършила подробно описание на находящите се по делото доказателства – съдържащите се в ревизионната преписка и тези, представени в хода на съдебното производство.

Според ССЕ документът за покупко-продажба на процесната лодка е Декларация /Договор/ за продажба на лодка /л.162/, съгласно който BIESSE SPORT SRL продава на "Елит проджект инженеринг" ЕООД употребявана моторна лодка, модел "P. 1995 г. Видно от съдържанието на декларацията е, че подробно е описан видът на стоката – употребявана моторна лодка, модел "P. 66", Корабостроителница – производител – P., година на производство 1995 г., дължина в метри 20.55 м., ширина в метри 5.23 м., регистрирана под номер IMN3253D към Пристанищна администрация в Градо, оборудвана с два двигателя MAN, модел D2842LE401, с максимална работна мощност 735 x 2 KW. Плавателният съд се продава в състоянието, в което се намира, като се удостоверява, че има налични течове и се нуждае от извънредна и редовна поддръжка, което е установено от купувача /ревизираното лице/. С декларацията-договор италианското дружество е декларирало и гарантирало, че към датата на продажбата лодката е негова изключителна собственост, че не е обременена с ипотеки, залози, тежести и всякакви видове тежест. Собствеността и притежанието на закупената вещь се прехвърлят от продавача към купувача, считано от 03.06.2019 г. /датата на нотариална заверка на подписа на представляващия италианското дружество - продавач/. Изрично е посочено, че вследствие на тази продажба, продаващата страна упълномощава компетентните морски власти да извършат нужните действия за анулиране на италианския флаг и извършването на нова регистрация към белгийския регистър, като освобождава същите от всякаква отговорност в това отношение. Като последна клауза е уговорено, че всички разходи и данъци, свързани и зависещи от настоящата продажба се поемат от купувача.

Така представената декларация по своята правна същност не може да се приеме като валидно сключен договор за покупко-продажба. По своята правна същност договорът за покупко-продажба е *двустранен*, възмезден и неформален. Това означава, че срещу прехвърляне правото на собственост върху вещица и предаването ѝ на купувача, той от своя страна се задължава да заплати на продавача уговорената цена. Едната страна получава вещица, а другата - уговорената сума. Цената по договора се определя свободно от страните. Тя е задължителен елемент от този договор, тъй като ако тя не е определена или определяема, продажбата ще бъде нищожна. По начало договорът за покупко-продажба е неформален договор, т.е. не се изисква определена форма за действителността му. Сделката може да бъде уговорена устно, писмено, писмено с нотариална заверка на подписите или просто с действията си да демонстрират договорна обвързаност. Когато обаче се продават регистрирани плавателни средства, законът изисква писмена форма с нотариално заверени подписи на страните. Представената декларация съдържа *едностранно* изявление на сочения в същата за продавач на лодката, единствено е удостоверен нотариално негов подпис пред нотариус в С.. Във въпросната декларация, третирана от вещото лице като договор, **липсва подпис на купувача на вещица** /ревизираното лице/, няма уговорени между двете страни права и задължения. Отделно и няма уговорен срок от кой момент купувачът следва да регистрира лодката. При така установеното, Съдът счита, че представената декларация за покупко-продажба на лодката не може да се третира като доказателства, удостоверяващо валидно възникнала облигационна връзка между страните по делото, и в тази връзка следва същата да не бъде кредитирана. На практика поради неспазване на установената от закона форма съгласението и нищожно и не може да произведе действие по прехвърляне на собствеността. Също така по делото и в хода на ревизията не са представени доказателства, че от страна на купувача /ревизираното лице/ съгласно уговореното в декларацията, са заплатени всички разходи за такси и данъци, отнасящи се за прехвърляне собствеността върху

процесната лодка.

В случая се установи, че липсват доказателства ревизираното дружество да е извършено плащане на договорената сума за процесната лодка в полза на италианското дружество – факт, установен и от вещото лице по ССЕ. Отделно липсват доказателства за регистрация на процесната лодка, съобразно законовите изисквания, визирани в Наредба № 1/10.01.2003 г. за вписване в регистъра на корабите към ИА "Морска администрация". Това обстоятелство е удостоверено и чрез официален отговор от агенцията. Съгласно чл.1, ал.3 от Наредба № 1/10.01.2003 г. за вписване в регистъра на корабите към ИА "Морска администрация", е подлежат на вписване в регистъра на корабите на Република България, водни колела, академични лодки, кану, каяк, надувни лодки, сърфове, парасейлинг, хидроделтапланери, както и ветроходните яхти, използвани само за спортни цели, и плаващи пристанищни съоръжения, служещи за връзка между кораба и брега. От цитираната норма следва извод, че процесната моторна лодка подлежи на задължителна регистрация.

Друг момент, който води до съмнение за реално осъществена ВОД, е обстоятелството, че съгласно представената декларация за покупко-продажба на процесната лодка, същата следва да бъде регистрирана в белгийския регистър. Възниква въпросът защо е уговорено това да стане в белгийски регистър, а не в български предвид седалището на ревизираното лице. Факт е, че процесната лодка може да бъде и регистрирана на територията на друга държава членка на ЕС поради различни условия на данъчно облагане, но и такива доказателства липсват по преписката. Отделно от това никъде в тази декларация не е посочено мястото, където ще бъде транспортирана лодката, респективно как и от кого, предвид описаното и техническо състояние към датата на покупко-продажбата. От представените документи в превод от словенски език също не може да се установи къде точно на територията на С. се намира лодката, в кое пристанище. В представените по делото в превод отговори от "Портинг" ООД до италианското дружество, респективно до ревизираното лице е изрично посочено, че същите са във връзка с отправени запитвания за тарифа за престой на яхтено пристанище. От страна на ревизираното дружество нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство е представена такава кореспонденция. Това, че има представени фактури за заплатена такса за престой на лодката, само по себе си не може да удостовери безспорно наличието В. на процесната лодка. Не без значение е и фактът, че нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство ревизираното лице са представени доказателства за регистрация на процесната лодка. Това, че същата е заведена като актив при жалбоподателя, не може да потвърди нейното реално притежаване от него.

Не без значение е и това, че в представения по делото И. МI-R-2524/01.08.2019 г., с издател "Портинг" ООД – яхтено пристанище С., е отразено, че процесната моторна лодка е престояла на пристанището от 08.06.2019 г. до 08.11.2019 г. От друга страна по делото и в хода на ревизията не са представени доказателства къде е било местонахождението на моторната лодка в периода от 03.06.2019 г. до 07.06.2019 г., както и след 08.11.2019 г., предвид обясненията на ревизираното лице, че през 2020 г. лодката не е ползвана поради липса на туристически сезон, няма данни след тази дата къде е местонахождението на лодката. Не са представени доказателства за извършен ремонт на лодката предвид описаното състояние, в което е закупена. Няма и доказателства за застраховка на същата, което също е от съществено значение.

Съдът намира, че ревизиращият екип по време на повторната ревизия са спазени дадените от решаващия орган указания, а именно изискани са всички документи в превод на български език, свързани с В. на процесната лодка. Вярно е, че в хода на повторната ревизия не извършен обмен на информация с данъчните служби на Италия и С., но такъв е следвало да се осъществи в случай на съмнение относно италианското дружество. Както се установи по делото не е спорно между страните, че италианското дружество е било регистрирано по ДДС към датата на В.. Нещо повече, това обстоятелство е установено и от вещото лице по делото.

Законосъобразни са изводите на ревизията, че не е налице възмездност на придобиването.

Безспорно от доказателствата по делото, включително и от ССЕ се установи, че липсват разплащателни документи от жалбоподателя за осъществено заплащане на договорената продажна цена на процесната лодка към датата на придобиването и. Това липсва и в счетоводните документи по делото, проверени от вещото лице. С оглед гореизложеното Съдът намира, че неправилно жалбоподателят е определил доставката като В., и неправилно е издал протокол по чл.117, ал.1 ЗДДС.

Съгласно нормата на чл.62, ал.1 ЗДДС мястото на изпълнение на В. е на територията на страната, когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на страната. Независимо от цитираната разпоредба, по смисъла на ал.2 от същия член, мястото на изпълнение на В. 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.

Безспорно в случаи на придобиване на стоки от лица, регистрирани за целите на ДДС в други държави – членки на ЕС, от страна на българското дружество са предоставени на контрагентите му своя идентифициращ номер по ЗДДС, то за него възниква задължение да начисли ДДС за В. с място на изпълнение на територията на страната на основание чл.62, ал.2 ЗДДС, освен ако не бъде доказано, че В. е обложено в държавата членка, където стоките са пристигнали или е завършил техният превоз. За удостоверяване, че В. на стоките е обложено в държавата-членка или държавата, където е завършил превозът им, придобиващото по чл.62, ал.2 ЗДДС лице следва да притежава документ, доказващ, че В. е обложено в тази държава членка. Този документ се издава от данъчната администрация на държавата членка, където са пристигнали стоките или е завършил техният превоз, съобразно чл.9, ал.1 ППЗДДС. Следователно, когато едно дружество, осъществило В. се снабди с изискуемия съгласно чл.9, ал.1 ППЗДДС документ, то може да коригира начисления по чл.62, ал.2 ЗДДС данък по реда на чл.10, ал.1 и ал.2 ППЗДДС.

Този режим е приложим и в случаите, в които посредникът в една тристранна операция не е могъл да се снабди с документите, визирани в разпоредбата на чл.9, ал.2 ППЗДДС, изискуеми за доказване на обстоятелства по чл.62, ал.5 ЗДДС до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл.62, ал.2 от закона би станал изискуем, се счита, че вътреобщностно придобиване е с място на изпълнение на територията на страната, данъкът за което става изискуем от посредника. Съгласно чл.10, ал.3 ППЗДДС, когато посредникът в тристранна операция се снабди с документите по чл.9, ал.2, след срока по чл.9, ал.3 той коригира резултата от прилагането на чл.9, ал.4 и 5 по реда на чл.10, ал.3-5 ППЗДДС.

В този случай доказателствената тежест е на данъчно задълженото лице, като в нормата на чл.9, ал.2 ППЗДДС са изрично посочени изискуемите документи за удостоверяване на наличие на обстоятелства по чл.62, ал.5 ЗДДС.

Нормата на чл.62, ал.2 ЗДДС безспорно санкционира неспазването на задължението за начисляване на ДДС в друга държава членка при В., когато стоките пристигат и превозът им завършва на територията на тази държава членка. Следователно начисленият по В. ДДС следва да е без право на приспадане на данъчен кредит на самостоятелно основание и независимо от нормите на чл.69 и чл.73а ЗДДС. В тази връзка правилно приходната администрация се е позовала на Решение на СЕС от 22.04.2010 г. по съединени дела С-536/08 и С-539/08, съгласно което, за да се гарантира облагането с ДДС, чл.28, б."а", § 2, ал.1 от Шеста директива определя, че освен ако получателят не установи, че сделката е обложена в съответствие с § 1 на същия член, счита се, че мястото на изпълнение на придобиването се намира на територията на държавата членка, издала идентификационния ДДС номер, под който получателят е извършил придобиването /т.е държава членка по идентификация/. Според Решението на Съда на ЕС по съединени дела С-536/08 и С-539/08, когато доставките са обложени като вътреобщностни придобивания, за които се приема, че са осъществени в държавата членка по идентификация съгласно чл.28, б."а", § 2, първа алинея от Шеста

директива, не може да се счита, че посочените сделки пораждат "право на приспадане" по смисъла на чл.17 от същата директива.

В случая жалбоподателят като придобиващо лице по В. не представи доказателства, че придобиването на процесната стока е било обложено с ДДС в държавата членка, където лодката е пристигнала – С., поради което правилен е изводът на ревизиращите органи, че В. подлежи на облагане с ДДС в България. Предвид липсата на доказателства, удостоверяващи влизането на лодката на територията на Република България през м.юни 2019 г., респ., че същата съгласно представените документи се намира на територията на С., то правилно е установено, че е налице специалният режим на корекции, регламентиран в чл.62, ал.2-4 ЗДДС. Законосъобразно ревизията не е признала право на приспадане на данъчен кредит по издадения Протокол по чл.117 ЗДДС, и от където в случая произтича допълнителното данъчно облагане за данъчен период м.юни 2019 г. в размер на 15 646.64 лв.

2. Относно упражнено право на приспадане на данъчен кредит по Фактура № 1...63/04.08.2020 г., издадена от "Витоша инвестмънт 2020" АД с предмет: "Наем съгласно договор от 01.07.2020 г.":

Правният спор се свежда до това налице ли е действително извършена доставки по процесната фактура с предмет услуга. Спорният въпрос за реалността на доставките е фактически въпрос, който при доставка на стоки се свежда до доказване факта на прехвърляне собствеността върху същите, а при доставка на услуги - до доказване факта на предаване резултата от извършените услуги на получателя, и в крайна сметка – за физическото им наличие при ревизираното лице.

В закона няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС, но по аргумент от противното това е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. Тъй като наличието на реална доставка по смисъла на чл.6 ЗДДС е условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС и е основание за непризнаване правото на данъчен кредит. Следователно по делото следва да се установи дали са били основанията за начисляване на данъка от доставчика.

От гледна точка на формалната логика наличието на доставка съставлява положителен факт и след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Относно доказателствената тежест в процеса са приложими общите правила на доказване, според едно от които всяка страна е длъжна да установи обстоятелствата, на които основава своите искания или възражения. В настоящия казус това означава, че ревизиращият данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени.

За да бъде признато и законосъобразно упражнено правото на данъчен кредит следва да са събрани доказателства относно всеки един от юридическите факти, предвидени в действащия към момента на издаване на фактурата закон. Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, жалбоподателят, който претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже при пълно и главно доказване наличието на предпоставките по чл.68 и чл.69 ЗДДС и отсъствие на пречки по чл. 70 от ЗДДС, които да препятстват упражняването на правото на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя е отказано във връзка с изводи за неправомерно начислен във фактурите данък, поради липса на доказателства за реалното осъществяване на доставките, водещи до извод за липса на данъчно събитие по смисъла на чл.9 ЗДДС.

Предмет на спорната фактура е услуга, свързана с наемане на офис и складово помещение от "Витоша инвестмънт 2020" АД, което съгласно твърденията на жалбоподателя е наето във

връзка с осъществяваната от него дейност. В хода на първоначалната ревизия от ревизираното лице е заявено, че в наетото от него помещение са отседнали негови международно клиенти, но доказателства в тази насока не са представени, и това впоследствие е отречено от него в хода на повторната ревизия. В хода на повторната ревизия и съобразно указанията на решаващия орган, са изискани доказателства относно наетото помещение: договори, приемо-предавателни протоколи; опис на налично оборудване при приемо-предаване на наетия имот; и в случай, че наетият имот е използван за настаняване на международни клиенти – да бъдат представени доказателства за това.

Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство са представени доказателства, удостоверяващи, че наетият имот е използван от ревизирания субект за целите на извършваната от него дейност. Не са представени доказателства за с каква цел е нает имотът и за какво е използван. Жалбоподателят е представил единствено копие на сключения договор за наем, копие на спорната фактура и банково извлечение за платена сума в размер на 84 207.95 евро.

Доставчикът "Витоша инвестмънт 2020" АД в хода на извършената му насрещна проверка са представени копие на договора за наем; Декларация от изпълнителния директор на "Витоша инвестмънт 2020" АД. С тази декларация от страна на представляващата "Витоша инвестмънт 2020" АД е декларирано, "че относно вписването на "Витоша Инвестмънт 2020" АД като собственик на имота в договора за наем, сключен с "Елит проджект инженеринг" ЕООД е допусната техническа грешка. На въпроса защо отдаваме под наем имот, за който в договора за наем не е изрично упоменато – се позовавам на чл.234 ЗЗД, според който, ако не е уговорено противното, то наемателят може да пренаеме части от наетата вещь без съгласието на наемодателя". Декларацията е представена във връзка с представен Договор за наем от 25.07.2019 г., сключен между "Хрисома" ООД - Наемодател и "Витоша инвестмънт 2020" АД – Наемател, с предмет: Наемодателят предоставя на Наемателя за временно и възмездно ползване следния свой собствен недвижим имот, а именно: двуетажна сграда и сутерен със застроена площ на първи етаж от 1 666.7 кв.м; на втори етаж 1 640.80 кв.м и сутерен 1 205 кв.м, заедно с прилежащото към сградата право на строеж върху отреден терен с площ 2 695.20 кв.м, съгласно документ за собственост, която съгласно скица представлява сграда с идентификатор 68134.4084.9439.28 по КККР на [населено място], одобрени със Заповед № РД-18-35/09.06.2011 г. на Изпълнителен директор на АГКК, с адрес на имота: [населено място],[жк], [улица], разположена в поземлен имот с идентификатор 68134.4084.9439, площ 1 646 кв.м, бр.етажи 2, предназначение: промишлена сграда. Договорът е сключен за срок от 10 години, считано от 31.07.2019 г. Договорен е месечен наем в размер на 40 000 лв. Представен е и Анекс към договора за наем от 25.07.2020 г., съгласно който наемната месечна цена се изменя на 10 000.00 лв.

В случая е налице на пренаемане на недвижим имот. Нормата на чл.234 ЗЗД определя, че ако не е уговорено противното, наемателят може да пренаеме части от наетата вещь без съгласието на наемодателя. Но и в този случай той не се освобождава от задълженията си по договора за наем. При така възникнало пренаемане, наемателят е длъжен да поиска съгласието на наемодателя. Липсата на съгласие на наемодателя, освен че представлява неизпълнение на договорно задължение е и случай, в който не е изпълнен фактическият състав по чл.234, ал.1 ЗЗД, поради което правните последици по ал.2 и ал.3 не ще намерят приложение. По делото липсва и не е представено такова съгласие на наемодателя-собственик на недвижимия имот, предмет на договора за наем, сключен между ревизираното лице и "Витоша инвестмънт 2020" АД.

Според вещото лице описаната наемна цена в договор за наем от 01.07.2020 г. съответства на стойността на спорната фактура, но това само по себе си не е категорично доказателства за реалност на спорната услуга. Липсват доказателства за регистрация на договора за наем към съответната общинска администрация, в конкретния случай район "М." на СО. Не са представени и доказателства за заплатени режийни разходи от страна на ревизираното

дружество, както и дали действително в наетия имот са ношували чуждестранни негови клиенти. Не е представен опис на наличното обзавеждане на недвижимия имот към датата на неговото приемо-предаване. Липсват доказателства какво е съхранявано в складовото помещение на имота от страна на жалбоподателя, предвид изложените твърдения, че имотът е използван по предназначение и с оглед търговската дейност на ревизираното лице.

Видно е от представените в хода на ревизията отговори от дружествата, предоставящи комунални и битови услуги, че жалбоподателят реално не е стопанисвал наетият съгласно сключения договор за наем недвижим имот. Видно от представените отговори е, че през този период имотът е бил стопанисван от дружествата "Н. билдинг къмпани" и "Инспектис" ЕООД, на чиито имена има открити партиди за ел. енергия и вода в имота. От страна на ревизираното дружество не са представени документи за платени битови сметки – ел. енергия, вода. От отговора от "Топлофикация" АД се установява, че за "Елит проджект инженеринг" ЕООД няма данни за открити партиди за заплащане на топлинна енергия, както и че сграда находяща се на адрес @@176@ [населено място] не е присъединена към топлопреносната мрежа. Освен представените в хода на ревизията документи, са необходими и други, които да удостоверят действителното ползване на наетия според договора за наем недвижим имот.

Когато се касае за доставка на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС.

Съдът констатира, че експертното заключение е изготвено само въз основа на представените от жалбоподателя доказателства. Вещото лице е установило, че ревизираното лице е отчело разход във връзка с наетия недвижим имот. Същото е обследвало и посочило, че към фактурата има съпътстващи документи, но както се посочи по-горе, същите, преценени в съвкупност, не могат да удостоверят реалност на процесните доставки. Няма доказателства за отчетен приход от доставчика, а това е от съществено значение. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи съгласно чл.4, ал.1, т.4 ЗСч. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

Наличието на издадени фактури и сключен договор не е достатъчно за удостоверяване наличието на спорните доставки. Договорът може да бъде заместен само от фактурите, но това не значи, че той обективира реално извършени доставки на стоки и услуги, а само съвпадение на волеизявленията на страните в тях, че са съгласни да постигнат като резултат договореното между тях по доставките. В тази връзка нееднократно в свои решения ВАС, е имал повод да застъпи схващането, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да употребява понятието доставка. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждаване на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС - чл.9, ал.1 ЗДДС не е достатъчно съгласието на

страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Това означава, че наличието само на договор, респ. на фактура, не може да породи правомерно упражняване право на данъчен кредит за получателя по доставките, ако той не установи, че издадените му фактури обективират реално осъществени доставки на стоки и/или услуги. За доказване на реалното изпълнение на доставките на стоки и/или услуги задължение е на получателя, за да може да упражни правомерно правото на приспадане на ДДС като данъчен кредит да притежава доказателства за изпълнение на доставките. В този смисъл неоснователно е оплакването, че получателят е поставен в неравностойно положение. Този, който черпи права от доставката, а в случая това е получателят на стоките и услугите, следва да докаже наличието на всички положителни предпоставки на закона за да извърши законосъобразно приспадане на ДДС - чл.9, ал.1, чл.25, ал.1 във връзка с чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

Не е достатъчно условие за реалност на доставката по процесната фактура нейното издаване и начисляване на данъка по реда на чл.86, ал.1 ЗДДС. Това обстоятелство се отрича от изричните разпоредби на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС (данъчен кредит и право на приспадане на данъчен кредит), съгласно който данъчен 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 облагаема доставка. Аргумент в тази насока е и чл.69, ал.1 ЗДДС, съгласно която норма, когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Това води до извода, че съществува изискване лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател съответната доставка на стока или услуга, съответно другото данъчно задължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. Следователно както се посочи по-горе, настоящата съдебна инстанция не споделя изводите, че доказателство за реалността на доставките по процесните фактури е самото издаване на същите, извършеното плащане и начисляването на данъка по реда на чл.86, ал.1 ЗДДС. Нито в хода на ревизията, нито в хода на съдебното производство се представиха доказателства за действителното ползване на имота – документи за платени режийни и битови разходи, доказателства за настанени чуждестранни клиенти, документи за съхраняване на вещи или материали, свързани с икономическата дейност на жалбоподателя. От постоянната съдебна практика на Съда на ЕС (например Решение от 14.12.2000 г. по дело Emsland-Starke, C-110/99, R., стр. I-11569, т. 52 и 53, решение от 17.07.2014г., съединени дела Angelo Torresi (C-58/13) и Pierfrancesco Torresi (C-59/13), ECLI:EU:C:2014:2088, т. 42 – 46 и други) следва, че за да се установи наличието на злоупотреба с право по правото на Съюза, са необходими обективен и субективен елемент, които съответно изискват да бъде установено следното:

А) обективният елемент на злоупотребата с право изисква от определена съвкупност от обективни обстоятелства да следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правната уредба на Съюза условия, целта, преследвана от тази правна уредба, не е постигната.

Б) субективният елемент на злоупотребата с право изисква да е налице намерението да се получи неправомерно предимство от правната уредба на Съюза, като изкуствено се създават условията, необходими за неговото получаване.

Когато не може да се направи извод, че се касае за действително осъществена доставка, такива данни могат да сочат на извод за привидно съглашение. Твърдението на ответника, че жалбоподателят като получател по процесните фактури е знаел, че участва в привидни сделки, е относимо към субективния елемент на злоупотребата с право. Знанието на страната, свързано с привидността на сделката, се свежда до два отделни елемента – възможност за знание и задължение за знание. Същите могат да бъдат сведени до изясняване на обстоятелството дали получателят е положил грижата на добрия търговец и дължимите в тази връзка усилия с оглед естеството на конкретната доставка, т.е. касае положителни действия.

Така според практиката на Съда на ЕС: "Когато получателят по доставката, въпреки положените дължими усилия в рамките на разумното, не е знаел, че сделката е привидна, следва да се счита за добросъвестен, и правото на приспадане не може да бъде отказано, дори и да са налице обстоятелства, които сочат на друго. Според Съда на ЕС, установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавното съкровище" (в този смисъл Решение от 11.05.2006 г. по дело Federation of T. Industries и др., C-384/04, R., стр. I-4191, т. 32 и Решение от 21.02.2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, т. 23).

Следователно, установяването субективния елемент - получателят е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е привидна или злоупотреба с право се отнася до спазването на принципа за добросъвестност от получателя по доставката. Този принцип отразява дължимото поведение, произтичащо от общата забрана за злоупотреби и измами, както и от принципа, съгласно който никой не може да се ползва от правата, предоставени от правния ред на Съюза, с измамна цел или с цел злоупотреба и от принципа на защита на оправданите правни очаквания. За значението, което се отдава на добросъвестността на данъчнозадълженото лице, в контекста на правото на приспадане на ДДС, свидетелства съдебната практика на Съда на ЕС:, изразена в решения Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, K. и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagibben и Dбvid, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, както и определения Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 и Jagieio, C-33/13, EU:C:2014:184, както и например:

Търговците, които взимат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото на приспадане на ДДС (в този смисъл C-384/04 Federation of T. Industries and Others [2006] E. I-0000, § 33). Не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл Решение от 27.09.2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, т. 65 и 68, Решение по дело Netto Supermarkt, т. 24 и Решение от 21 декември 2011 г. по дело Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, т. 25).

Националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали данъчнозадълженото лице е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от другата страна по доставката измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (в този смисъл решение Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, т. 53 и 54). Грижата на добрия търговец представлява мярка за добросъвестно поведение на получателя по доставката по смисъла на чл. 302 ТЗ. Ако не е положена тази грижа, търговецът е недобросъвестен, в който случай при наличие на обстоятелства, сочещи на злоупотреба по правото на ЕС, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестността на търговеца, получател по доставката, не може да съставлява самостоятелно основание за признаване на правото на приспадане без да е доказано реалното получаване на стоките или услугите по сделката. Това е така, тъй като без да получена доставката, не възниква право на приспадане на данъчен кредит. Добросъвестният търговец, ако действително е получил стоките или услугите, следва да разполага с доказателства за предаването стоките и приемането на услугите. С оглед на това, ако е положил дължимата грижа, следва да разполага с всички доказателства за осъщественото изпълнение по доставката, в противен случай следва да може да представи

разумно обяснение защо не разполага с доказателства.

Тези факти са налице в процесния случай, тъй като жалбоподателят не представи относими доказателства за обстоятелства, които според естеството на спорната доставка, сочат изводи за изпълнението и. Съответно на това жалбоподателят не е положил дължимата грижа, а именно грижата на добрия търговец да води делата си по начин, който му позволява да докаже правата си съответно да бъде осъществен контрол от органите по приходите върху законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит.

Правото на приспадане на ДДС е обусловено от изпълнението на определени изисквания или материални условия от формално естество. Във връзка с материалноправните предпоставки и изисквания, чл.168, буква а) от Директива 2006/112 определя, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е "данъчнозадължено" по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Tyth, C-324/11, EU:C:2012:549, т. 26 и от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcomp, C-277/14, т. 28). Държавите членки имат задължение, което произтича от член 4, параграф 3 ДЕС, от член 325 ДФЕС и от член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112, да вземат всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се осъществява борбата с измамите (решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, т. 41).

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, произтичащи от непризнаване правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

В рекапитулация Съдът намира РА за законосъобразен, поради което жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена изцяло.

Изходът на спора определя като основателна и своевременно заявена от ответника претенция за заплащане на юрисконсултско възнаграждение по делото. С оглед общия материален интерес 48 083.40 лв. (главница в размер на 43 028.26 лв. и лихви от 5 055.14 лв.), и като съобрази разпоредбата на чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г., Съдът намира, че в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 496,67 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "Елит проджект инженеринг" ЕООД, [населено място], [улица], ЕИК:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22002222000040-091-001/19.09.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., поправен с РА за поправка на РА № П-22220422183643-003-001/18.10.2022 г., потвърден с Решение № 2005/20.12.2022 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ при НАП, относно установените му задължения за данък върху добавената стойност в общ размер 43 028.26 лв., ведно с лихви за забава от 5 055.14 лв.

ОСЪЖДА "Елит проджект инженеринг" ЕООД, [населено място], [улица], ЕИК:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 496,67 лв. /четири хиляди четиристотин деветдесет и шест лева и 67 ст./.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: