

# РЕШЕНИЕ

№ 2886

гр. София, 28.04.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63  
състав**, в публично заседание на 05.04.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **4467** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба Вх. № 18327/17.05.2022г., по описа на АССГ, изпратена чрез Дирекция ОДОП, „ТРАНС БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.1, ап.1, представлявано от управителя И. В. чрез процесуален представител адв. М. М. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22222521003120-091-001/21.12.2021г., издаден от Л. К. К. – орган, възложил ревизията, и И. Д. И.-Д. - ръководител на ревизията изцяло потвърден изцяло с Решение № 437/24.03.2022г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ НАП-С., в частта с която е начислен допълнително ДДС общо в размер на 51 157,34 лв. за данъчните периоди м. 01.2020г. до м. 07.2020г. на основание чл. 21, ал. 4, т. 1, във връзка с чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС относно осъществени доставки на услуги, свързани с недвижим имот и с място на изпълнение в България към ILMED IMPIANTI S.R.L., Италия с VIN IT03954940015.

Жалбоподателят оспорва отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, както и допълнително начислен за спорните периоди ДДС, като излага съображения за незаконосъобразност на акта, поради необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон. Намира, че в хода на ревизионното и съдебното производство са събрани достатъчно доказателства и не е извършено пълно изследване на това точно както „Транс Билд“ ЕООД е извършило като услуга. Монтираното от „Транс Билд“ ЕООД съоръжение може да бъде премествано, като

същото не се разрушава и променя, а само се демонтира на определени модули. реалност на процесните доставки. Излага съображения, че неправилно е приложен материалния закон по отношение третирането на извършената услуга, за което са налице достатъчно доказателства, обосноваващи извод за облагането им по този специален ред на ЗДДС и третирането на място на изпълнение на доставката. Иска от съда отмяна на РА, като незаконосъобразен, поради необоснованост и противоречие с материалния закон. Претендира съдебно-деловодни разноски.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител юрк. З. оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22222521003120-020-001 от 01.06.2021г., връчена на 08.06.2021г. по електронен път, с която на фирма „ТРАНС БИЛД“ ЕООД, е възложено извършването на ревизия за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. 01.11.2018 г. до 31.01.2019 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 27.06.2019 г.

Заповедта е изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22222521003120-020-002 от 02.09.2021г. на основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, определяща срок за завършване на ревизията до 08.11.2021г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от

Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО /„Средни данъкоплатци и осигурители“/ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-2047/31.10.2019г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222521003120-092-001/19.11.2021г., връчен по електронен път на 23.11.2021г. По реда и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу направените предложения за установяване на задължения с РД, което прието за частично основателно.

Ревизията приключва с издаването на Ревизионен акт №Р-22222521003120-091-001/21.12.2021г., издаден от Л. К. К., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и И. Д. И.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 04.01.2022г.

С процесния РА е начислен допълнително ДДС общо в размер на 51 157,34 лв. за данъчните периоди м. 01.2020г. до м. 07.2020г. на основание чл. 21, ал. 4, т. 1, във връзка с чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС относно осъществени доставки на услуги, свързани с недвижим имот и с място на изпълнение в България към ILMED IMPIANTI S.R.L., Италия с VIN IT03954940015.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК органите по приходите са връчили по електронен път на ревизираното дружеството Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22222521003120-040-001 от 03.06.2021г. В отговор са представени доказателства чрез ИС „Контрол“, подробно описани в констативната част на РД. Извършено е посещение в офиса на

ревизираното дружество с цел преглед на първичните и вторични счетоводни документи, обективизирано с Протокол №1725774/18.10.2021г. С Протокол №Р-22222521003120-П.-001 от 01.09.2021г. са приобщени събраните доказателства събрани в хода на извършено предходно производство за установяване на факти и обстоятелства на жалбоподателя, приключило с Протокол № П-22222520163134-073-001 от 05.05.2021г.

Ревизиращите органи са установили, че дружество е извършило изграждане на охладителна кула на обект „АМИЛУМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /сегашно наименование „АДМ РАЗГРАД“ ЕАД/ през периодите от м. 02.2020г. до м. 05.2020г., като подизпълнител на италианското дружество ILMED IMPIANTI S.R.L., Италия, като е предоставена услуга по изграждане на обект - охладителна кула, която е неразделна част от инсталация за охлаждане на технологични води, без която системата за охлаждане на технологични води не може да функционира. За извършената към ILMED IMPIANTI S.R.L., Италия услуга са предоставени копия от фактурата, издадена към италианското дружество, приемо-предавателен протокол, счетоводни регистри от счетоводна сметка 411 „Клиенти“, заповеди за командировка на служителите на ревизираното дружество в Р., придружени със съответните съпътстващи документи.

Органите по приходите са възложили извършването на експертна оценка с Акт за възлагане на експертиза №Р-22222521003120-01-001/ 11.08.2021г., връчен на 17.08.2021 г., като същата е приета с вх. №2559-00-164#5/07.09.2021г. по регистъра на СДО при ТД на НАП С.. В нея е направено заключението, че охладителната кула е неразделна част от строеж „Изграждане на инсталация за производство на етилов алкохол, инсталиране на газови турбини за производство на електричество и пара, и увеличаване на производството на основни продукти“ в „АМИЛУМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД. Без охладителна кула и прилежаща помпена станция строежът не може да бъде въведен в експлоатация. Посочено е, че кулата може да бъде премествана /демантирана/. Тя е външно съоръжение, фундирано на монолитно изляти стоманобетоннови ивични фундаменти с подколоници, като основите при евентуален демонтаж на кулата не могат да се използват за други цели, тъй като ще бъдат разрушени връзките с тръбопроводите, свързващи помпената станция с охладителната кула. Установено е също така, че системата за охлаждане няма да може да функционира без охладителната кула, тъй като системата за охлаждане касае цялото производство.

Така органите по приходите са приели, че услугите предоставяни от жалбоподателя се определят, като доставка на услуги, свързани с недвижим имот, разположен на територията на България. С оглед разпоредбите на чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС, мястото на изпълнение на тази доставки на услуги ще бъде в страната, доколкото потреблението, свързано с експлоатацията на недвижимия имот ще бъде на територията на страната.

В хода на съдебното производство е допуснато изготвянето на съдебно-техническа експертиза, заключението по която е прието, неоспорено от страните и кредитирано от съда като обективно и компетентно.

От заключението на вещото лице инж. Д. Д., се установява, че процесната охладителна кула е самостоятелно стоящ обект в рамките на промишленото предприятие и не е в контакт и не е поставена на сграда, част от промишления обект. Тя представлява изградена метална конструкция, като материала за охлаждане и

охладителната течност – водата, се подават от производствената сграда посредством самостоятелни тръбни комуникации. Използваната за охлаждане вода се събира в стоманобетонната вана, която е изградена под процесната охлаждаща кула и оттам тази вода се отвежда.

По отношение на начина на монтажа на охлаждащата кула и свързването и към основата, в заключението е посочено, че монтажът е извършен на отделни звена от нея посредством подходящо за целта подемно съоръжение- кран, като преди това за акумулиране на изтичащите в процеса на експлоатацията води е бил изграден стоманобетонния басейн със стоманобетонните подколоници, разположени съобразно конструкцията на самата охлаждаща кула. Вещото лице сочи, че процесната охлаждаща кула може да бъде демонтирана и да бъде монтирана на друго място върху стоманобетонен басейн с дълбочина и подколоници с разположение, размери и анкерни болтове със същите размери, с които е била захваната преди демонтажа и. След премахването на кулата, може да бъде поставена друга охлаждаща кула, която трябва външно да бъде пълно копие на демонтираната кула по отношение на брой елементи и размер на металната конструкция, като е възможно да бъде друго индивидуално изпълнение по отношение на вътрешната и част.

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

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна - адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, че оспореният Ревизионен акт, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

В хода на съдебното производство са приети на хартиен и магнитен носител доказателства, установяващи надлежно връчване по електронен път на актове в хода на ревизионното производство, с валиден КЕП, поради което и не се констатират нарушения на административно производствените правила, обосноваващи отмяната на оспорения акт на това основание.

Въз основа на изложеното и на основание приложените по делото писмени доказателства, съдът намира, че оспореният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не страда от наличието на процесуални пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

По приложението на материалния закон:

Спорният въпрос се отнася до определяне на мястото на изпълнение на процесните доставки, а именно дали е приложима хипотезата по чл. 21, ал. 4, т. 1 ЗДДС, услугата да е свързана с недвижим имот.

Съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, когато получателят е данъчно задължено лице, мястото на изпълнение при доставка на услуга е там, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката на услуга е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя.

Съгласно член 44 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче, тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място, различно от това, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект, мястото на доставка на услугите е това на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги. Член 47 от посочената директива, от своя страна определя мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, включително услугите на експерти и агенти за недвижими имоти, осигуряването на настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция, като този на ваканционни лагери или на обекти, развити за ползване като къмпинг, предоставянето на права за ползване на недвижими имоти и услуги за подготвянето и координирането на строителни работи като например услугите на архитекти и на предприятия, предоставящи надзор на обекта, е мястото, където се намира недвижимият имот.

Съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. „а“ от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижим имот, включително при предоставянето на права за ползване, на експертни услуги или услуги на посредници, свързани с недвижимия имот.

Споделя се констатацията на ответника, че принципът е данъчното облагане да бъде извършено в мястото, където се ползват имотите и услугите /Решение на С. от 03 септември 2009 г., R. E., C-37/08, сб. 2009 г., стр. I-07533, т. 39/ като общото правило за определяне мястото на изпълнение на доставка на услуга, когато получател по същата е данъчно задължено лице, видно от чл. 21, ал. 2 от ЗДДС е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Съответно изключението е чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС, съгласно която мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижим имот т.е мястото на изпълнение на услугата е обвързано с мястото на крайното потребление на услугата.

С Регламент №1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 г. за изменение на Регламент 282/2011 /Регламент №1042/2013/, е дадено определение за „недвижим имот“ и са регламентирани услугите, свързани с недвижим имот. Изискуемата пряка връзка на услугите с имота е изрично нормативно регламентирана с разпоредбата на чл. 31а от посочения регламент, като доставките на услуги са свързани с недвижим имот, когато имат достатъчно пряка връзка с недвижим имот, или са насочени към недвижим имот с цел правно или физическо изменение. В т. 2 и т. 3 на чл. 31а от Регламента е посочено какво обхваща по-специално следните случаи параграф 1 и съответно, кои случаи не следва да бъдат включени в обхвата му. Съответно в чл. 31а, т. 3, б. „е“ от Регламента е посочено, че инсталирането или сглобяване, поддръжка и ремонт, проверка или надзор на машини или оборудване, което не е част от недвижими имоти или не става част от недвижими имоти не следва да се счита за доставка на услуга, свързани с недвижими имоти. Във своята практика по тълкуване на тази разпоредба СЕС трайно и непротиворечиво приема, че в тези случаи връзката между доставката на услуги и недвижимия имот трябва да е достатъчно пряка и свързана с точно определен недвижим имот, който е основен елемент от услугата. Това са услуги, които се отнасят до използването, управлението, облагородяването на недвижим имот и т.н.

В процесния случай е видно, че доставчикът на разглежданата услуга е предоставил услуга – изграждане на обект охладителна кула. Представените от дружеството две фактури са с предмет монтажни дейности Ordin F7505 TACQ 24966, окончателно разплащане /final payment on request on ordines F7505 TACQ 24966/ и допълнителни работи /additional custom activities/, като същите касаят договор от 09.07.2019 г. за частна поръчка относно работи свързани с монтажни дейности на охладителни кули между ILMED IMPIANTI S.R.L. /изпълнител/ и „ТРАНС БИЛД“ ЕООД /подизпълнител/, във връзка с получена търговска поръчка от възложителя „АМИЛУМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД. Предмет на услугата, следователно е изграждането на обект, но самият недвижим имот не е обект на тази услуга.

От заключението на вещото лице се установява, че процесната охладителна кула може да бъде демонтирана и да бъде монтирана на друго място върху стоманобетонен басейн с дълбочина и подколоници с разположение, размери и анкерни болтове със същите размери. Основателен е доводът на жалбоподателя, че констатациите на органите по приходите са в противоречие с разпоредбата на чл. 31а от Регламент за изпълнение /ЕС/ № 282/2011 г. на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО, имащ пряко приложение, тъй като конкретните услуги не попадат в изброените в § 1 и в конкретно посочените в § 2, б. "а" - "р".

Изложеното по-горе налага извод, че като изключение от правилото на чл. 21, ал. 2 ЗДДС разпоредбите на чл. 21, ал. 4, т. 1 от същия следва да се тълкуват стриктно. Доставката на услуга, свързана с монтирането на охладителна кула не е сред изброените в текстовете на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. "а" и б. "б" от ЗДДС. Монтираното съоръжение не е недвижим имот, не е прикрепено трайно към земята, същото може да бъде преместено. За получателите на услугата тя не е свързана с ползването на конкретен недвижим имот, нито е такава, свързана с проектни дейности, предхождащи строителството в

недвижимия имот /архитектурни услуги/, поради което не попада в приложното поле на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. "б" ЗДДС. Услугата, предоставена от жалбоподателя, има за цел да подпомогне получателя да изготви своята оферта като изпълнител на дейностите по проектиране и строителство, но не е пряко и непосредствено свързана с ползването от него по някакъв начин на недвижимия имот. Самият недвижим имот не е обект на тази услуга.

С оглед на това съдът приема, че настоящия случай не попада в хипотезите на б. "а", "б" и "в" на чл.21, ал.4, т.1 ЗДДС, като не е налице нито „пряка връзка“, нито „достатъчно пряка връзка“ между доставката на услугите и недвижим имот.

В обобщение, съдът прави извод, че Ревизионен акт /РА/ №Р-2222521003120-091-001/21.12.2021 г., издаден от Л. К. К. – орган, възложил ревизията, и И. Д. И.-Д. - ръководител на ревизията изцяло потвърден изцяло с Решение № 437/24.03.2022г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ НАП-С., оспорен пред съда, се явява незаконосъобразен, като издаден в противоречие с материалния закон, поради което следва да се отмени.

С оглед изхода от правния спор и направено искане от жалбоподателя, ведно с приложен списък по чл. 80 от ГПК и доказателства към него, и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати сторените от жалбоподателя съдебно-деловодни разноски. По делото са предствени доказателства за разноски в общ размер на 6150 лв.. от които ДТ -50 лв., депозит за възнаграждение на вещо -700 лв. и адвокатско възнаграждение-5400 лв. От страна на ответника е направено възражение за прекомерност на възнаграждението за адвокатска защита и представителство, което съдът, с оглед действителната правна и фактическа сложност на делото, материалния интерес и активното процесуално поведение на процесуалните представители на жалбоподателя и като съобрази, че същия е под установения минимум, намира за неоснователно, поради което ответната страна следва да заплати пълния размер на съдебноделоводни разноски от 5950 лв.

***Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 63-ти състав***

#### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „ТРАНС БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.1, ап.1, представлявано от управителя И. В., Ревизионен акт /РА/ №Р-2222521003120-091-001/21.12.2021 г., издаден от Л. К. К. – орган, възложил ревизията, и И. Д. И.-Д. - ръководител на ревизията, изцяло потвърден с Решение № 437/24.03.2022г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ НАП-С., в частта с която е начислен допълнително ДДС общо в размер на 51 157,34 лв. за данъчните периоди м. 01.2020 г. до м. 07.2020 г. на основание чл. 21, ал. 4, т. 1, във връзка с чл. 86, ал. 1 и ал. 2 и чл. 67, ал. 1 от ЗДДС относно осъществени доставки на услуги, свързани с недвижим имот и с място

на изпълнение в България към ILMED IMPIANTI S.R.L., Италия с VIN IT03954940015.

**ОСЪЖДА** Дирекция ОДОП-С. –ЦУ на НАП да заплати на „ТРАНС БИЛД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.1, ап.1, представлявано от управителя И. В. сумата от 6150 лв. /шест хиляди сто и петдесет лева/, представляваща сторените в производството съдебно-деловодни разноски.

*Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.*

**СЪДИЯ:**