

РЕШЕНИЕ

№ 6537

гр. София, 03.12.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в публично заседание на 16.01.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **9335** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е образувано по жалба на „С. имоти“ А., ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление [населено място], представлявано от Б. А. Б., срещу Ревизионен акт №[ЕГН]/21.03.2011г., издаден от главен инспектор по приходите З. Н. М. при Териториална дирекция София – град на Националната агенция по приходите, в частта, в която е потвърден с Решение № 1581/13.09.2011г на Директора на Дирекция “ОУИ” – София, при ЦУ на НАП.

Становища на страните:

Жалбоподателят „С. имоти“ А. оспорва РА като незаконосъобразен. Съображенията са за неправилно приложение на закона – неправилно субсумиране предоставянето на депозит по договори за наем под хипотезата на чл. 27, ал. 6 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) (отм. - в сила от 01.01.2009 г.) за данъчни периоди: 01.06.2009 -30.06.2009 г., 01.07.2009 - 31.07.02009 г., 01.10.2009 - 31.10.2009 г., и под хипотезата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС (в сила от 01.01.2010 г.) за данъчни периоди 01.02.2010 г. - 28.02.2010 г., 01.03.2010 -30.03.2010г., 01.04.2010 - 30.04.2010 г., 01.05.2010 - 31.05.2010 г. и 01.10.2010 - 31.10.2010г. Аргументира тезата, че не се установява получените от жалбоподателя депозити да са съставлявали авансови плащания по доставки, не е доказано, че срещу тези депозити е престирана доставка на стока или на услуга или на вътреобщностно придобиване. Жалбоподателят уточнява, че депозитите представляват по изрична уговорка в

договорите обезпечение за добросъвестното изпълнение на договора и обезщетение за неточното изпълнение или неизпълнение на същия, като единственото основание за усвояване (разпореждане) с получените депозити от наемодателя, е под формата на обезщетение за договорно неизпълнение, които плащания ЗДДС изключвал от данъчната основа, подлежаща на облагане - арг. от чл. 26, ал. 2, изр. посл. Позицията се на конкретни уговорки в договорите – за връщане на депозита при прекратяване на договора, наред с депозита се дължи регулярно плащане на наемната цена, както и на всички други регулярно дължими плащания. Извежда, че поради липса на насрещна престация не е налице доставка и че предоставянето, респ. получаването на депозит по договор за наем не отговаря на критериите на чл. 27, ал. 6 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) (отм. - в сила от 01.01.2009 г.), нито на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС (в сила от 01.01.2010 г.). Отбелязва, че тъй като основание за начисляване на ДДС е настъпването на данъчно събитие, а в случая такова при липса на доставка не е налице, то установяването на задължение за внасяне на ДДС с обжалвания РА е без основание и незаконосъобразно. В подкрепа се позовава на практиката на Е. - решение по дело С-277/05, съгласно което едно плащане (конкретно задатък) би могло да бъде основание за начисляване на ДДС единствено и само тогава, когато „съществува пряка връзка между извършената услуга и получената й равностойност, като внесените суми представляват действителна насрещна престация за услуга, която може да бъде индивидуализирана в рамките на правоотношение, по което са разменени взаимни престации (цитира и решения по дела С 102/86, С-16/93, С-174/00, С-210/04). Подчертава крайният извод от анализа на характера на задатъка, че в приложното поле на член 2, параграф 1 от Шеста директива не попада нито внасянето на задатъка, нито задържането му, нито възстановяването му в двоен размер. Намира и че сочените в РА примери и хипотези, цитираната практика на ВАС, са неотносими към конкретния случай. Излага становище, че самото приравняване на уговорката за депозит на такава за задатък е неоснователно, без да се изследва волята на страните за всеки отделен случай и прави разграничение по случая между задатъка по чл.93, ал.2 от ЗЗД и депозита като обезщетение за неточно изпълнение на договора за наем. Посочва съображения и за това, че предвид месечното плащане на наемната цена третирането на предоставения депозит като авансово плащане на същата би довело до двойно облагане на една и съща сума. В заключение иска съдът да отмени като незаконосъобразен РА в частта, в която е потвърден с Решение № 1581/13.09.2011 г. на Директора на Дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП. Претендира разноски. Ответникът Директора на Дирекция „ОУИ“-София при ЦУ на НАП оспорва жалбата, намира неоснователни доводите в нея. Както в РА, така и в потвърдителното решение правилно са интерпретирани относимите правни норми, с оглед което иска съдът да потвърди процесния РА като правилен и законосъобразен. Цитираната в жалбата практика на СЕС намира за неотносима в конкретния случай. Претендира юрисконсултско възнаграждение, предвид материалния интерес в размер на 10 000 лв., дължим данък и лихва, съобразно Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения:

Факти по делото:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1010209/24.11.2010 г., издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София е възложено извършването на ревизия на „С. имоти“ А. за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност по ЗДДС за отделните данъчни

периоди от 01.05.2009г. до 31.10.2010г. Заповедта е връчена на упълномощено от дружеството лице на 06.12.2010г. Считано от тази дата ревизията е приключила в срока, определен със ЗВР и съобразен с чл. 114, ал. 4 от ДОПК- на 21.02.2010 г.

В срока по чл.117, ал.1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад (РД) № 1010209/21.02.2011г., връчен на упълномощено лице на 23.02.2011г. Не е подадено срещу РД възражение чл.117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/21.03.2011 г. издаден от З. Н. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП София. За издаване на акта лицето е оправомощено на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 1010209 от 25.02.2011г., издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - София.

Спорната част на РА е начисляването на ДДС за получени депозити от наематели по договори за наем, а именно:

От представените при ревизията документи ревизиращите установяват, че при осъществяването на дейността си във връзка с инвестиции и управление на недвижими имоти (лиценз № 25-ДСИЦ/29.05.2006г. на КФН) по сключените договори за наем на дружеството като наемодател дружествата наематели внасят един наем като депозит за покриване на разходи при прекратяване на договорните отношения и за покриване на консумативи - ел. енергия, вода и други свързани с отдадените под наем имоти, като при покриване на част от наема и консумативите, при прекратяване на договорите за наем от дружеството се връща остатъка от депозита на контрагентите. В хода на ревизията е установено, че по счетоводна сметка 499, са осчетоводени получени депозити от сключени договори със следните наематели: [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], „М. 2010“ ЕООД, с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], ЕТ „С. - С. С. Г. „Технодента“ ЕООД, [фирма], [фирма] и [фирма]. Посочени са датите на получаване, размерите на депозитите и остатъците към 31.10.2010г.

Установено е, че за всеки от периодите, през които са получени и отчетени съответните плащания, ревизираното дружество е третирало същите като несвързани с възникване и изпълнение на произтичащи от разпоредбите на ЗДДС задължения. Въз основа на установените обстоятелства, ревизиращият орган достига до извода, че така получените от ревизираното дружество суми представляват частични авансови плащания по облагаеми доставки и върху тях се дължи начисляване на ДДС.

Ревизиращият орган, позовавайки се и на съдебна практика на ВАС е разгледал плащането на депозитите като плащане на задатък в олигационноправен смисъл, а за целите на ЗДДС във функцията им на „облагаеми доставки“. Аргументира от чл.26 от ЗДДС и правилата за авансовото плащане, че депозитът е част от данъчната основа, тъй като е предоставен за разпореждане преди осъществяване на доставката. По тези съображения, предвид чл.27, ал.6 от ЗДДС (отм. - в сила от 01.01.2009 г.) за данъчни периоди: 01.06.2009-30.06.2009г., 01.07.2009-31.07.2009г., 01.10.2009-31.10.2009г., и предвид чл. 25, ал. 7 от ЗДДС (в сила от 01.01.2010г.) за данъчни периоди 01.02.2010-28.02.2010 г., 01.03.2010-31.03.2010 г., 01.04.2010-30.04.2010 г., 01.05.2010-31.05.2010 г. и 01.10.10-31.10.10 г., на основание чл.25, ал.6/ал.7 е начислил ДДС върху получените депозити и е променил съответните резултати за периодите, както и лихва.

Р. акт е обжалван по административен ред, като в срока по чл.155, ал.1, удължен със споразумение по чл.156, ал.7 от ДОПК решаващият орган – директорът на Д. – София

при ЦУ на НАП се е произнесъл с решение № 1581/13.09.2011г., с което е потвърдил РА, в обжалваната част – доначислен ДДС в общ размер на 9862, 07 лв. и съответно начислени лихви за зава в размер на 315, 95 лв. върху получени гаранционни депозити по сключени договори за наем и покупко-продажба на недвижими имоти. Решаващият орган е приел доводите на орган издал РА като ги е разширил с анализ на това кога транзакция на парична сума е плащане по договор и кога изпълняваща чисто гаранционна функция. Акцентирал е върху установеното обстоятелство, че спорните суми постъпват директно по банкова сметка на жалбоподателя и в договора липсват каквито и да било ограничения за него да се разпорежда свободно с тях след получаването им, включително като ги използва за извършване на необходимите разходи за поддръжка на имотите, което представлявало дейност по изпълнение на сключените договори. Поради това и решаващият орган възприема предназначението на получените суми като частични авансови плащания. Решението е връчено на 15.09.2011г.

РА е обжалван по съдебен ред, жалбата е подадена на 29.09.2011г. в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК .

Правни изводи на съда:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имащ право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК. Предмет на съдебното обжалване е РА в частта му, която е обжалвана по административен ред и потвърдена. Следователно жалбата се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съдът намира, че предметът на обжалване е този очертан и в потвърдителното решение на Директора на Д.-София – в частта на определените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.06.2009г., 07.2009г., м.10.2009г., м.02.2010г., м.03.2010г., м.04.2010г., м.05.2010г. и м.10.2010 вследствие доначислен ДДС в общ размер на 9 862, 07 лв. и съответно начислените лихви за забава в размер на 315, 95 лв. върху получени гаранционни депозити по сключени договор за наем на недвижими имоти.

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

При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Оспорваният в настоящето производство РА № [ЕГН]/21.03.2011 г. е издаден от З. Н. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП София. Същата е определена за компетентен орган по издаването му със съответната заповед, издадена от органа, възложил ревизията на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК (редакция преди изм. в ДВ, бр. 82 от 2012 г.) Предвид изложеното съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл.7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно

уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способи и доказателствени средства.

Спорът се свежда до преценка спазването на материалноправните разпоредби при издаване на акта, а именно:

В конкретния случай спорът е относно характера на изплатените суми – дали както жалбоподателят твърди, че не се касае за плащане по доставка, а внесенят депозит има гаранционно — обезпечителна и санкционна функция в случай на прекратяване на договора или се касае за авансово плащане по облагаема доставка каквато е тезата на органите по приходите.

Настоящият съд намира, че в случая с РА незаконосъобразно е начислен ДДС върху получени суми за депозити по сключени договори за наем на недвижими имоти предвид следните съображения:

Безспорно в случая обложените суми представляват депозити по договори за наем, плащани от наемателите на дружеството жалбоподател като наемодател, с цел обезпечаване изпълнението им. При анализ на съдържанието на представените наемни договори (л.140, л.172), се установява, че жалбоподателят като наемодател получава депозита като гаранция за доброто, точно и пълно изпълнение от страна на наемателя на наемния договор до връщане на наетото помещение. Даже по договора с [фирма] предоставеният гаранционен депозит е алтернатива на банкова гаранция (л.173). Очевиден е гаранционно-обезпечителния характер на плащането на депозита и срещу заплащането му не е налице насрещна престация, която да бъде ясно идентифицирана. Действително в част от представените наемни договори (л.140) е предвидено че депозитът ще послужи при евентуално неизпълнение на задълженията на наемателя по договора, но това е едно бъдещо и евентуално третиране на сумите, което ако се стигне до него би било самостоятелно данъчно събитие – когато дължимият наем или консуматив бъде приспадан от депозита от наемодателя. Но до този момент насрещна престация срещу гаранционния депозит не е налице.

Видно от констатациите в РА – стр. 7 от РА, л.40 по делото, от посочените депозити до края на ревизирания период 31.10.2010г. не е извършено приспадане за дължими и неизпълнени по наемните договори плащания от страна на наемателите, сумите на предоставените депозити или са изцяло върнати (така по договорите с [фирма] и [фирма], [фирма]) или са в остатък в същия размер, в който са получени (осч. по см.499). Тоест тези депозити или са върнати или са при наемодателя, в остатък, неусвоени за обезпечителната си цел.

Не се оспорват в рамките на ревизираните периоди регулярни плащания по договорите за наем на наемна цена, консумативи и др. и не се твърди наличие на основание за приспадане от представените депозити на неиздължени такива плащания.

В случаи на предварително плащане на суми с обезпечителен спрямо изпълнението на сключени договори характер, респективно обезщетителен при неизпълнението им характер, се приема в практиката на СЕС (решения по дела №№ С-419/02, С-277/05) и в националната съдебна практика (решения на ВАС по дела № №7287/2010г., 464/2011г., 13654/2011г. на ВАС), че за да се определи като авансово плащане за облагаема доставка или въобще като част от плащане на възнаграждение за услуга за целите на ЗДДС извършеното предварително плащане по договор, следва да е насрещна

престация за доставка, която може да бъде ясно идентифицирана. Така например в решение С-277/05г. на СЕС се приемат за необлагаеми с ДДС предварително внесени от клиент суми по хотелиерска услуга, с предназначение да бъдат задържани от хотелиера при отказ от услугата, тъй като не представляват възнаграждение, получено от хотелиера като действителна насрещна престация за извършената спрямо клиента самостоятелна услуга, която може да бъде индивидуализирана. В решение по дело №7287/2010г. на ВАС по случай, в който подобни на процесните депозити фактически не са прихващани с наемни и свързани с тях плащания за нито един от наемните периоди е прието, че предоставените гаранционни депозити не представляват „частично авансово плащане по доставка” по смисъла на чл. 25, ал. 6 ЗДДС, поради което същите не следва да се облагат с ДДС. А в решение по адм.дело № 13654/2011г. на ВАС се обобщава, че за целите на ЗДДС, за да е облагаема, платената сума следва да е за насрещна престация за прехвърляне на правото на собственост или предоставяне на услуга в рамките на правоотношение, възникнало между страните. В разглеждания там казус след като е отчетено, че „възнаграждението за услугата е изплатено в уговорения размер, както и, че паричните средства, представляващи по размер задатъка по посочения договор, са налични, не може да бъде споделен извода, че само и доколкото тази сума не е била по сметка със специален режим на ползване ("ескроу-сметка") е налице авансово плащане, облагаемо с ДДС. По тези съображения, плащането на задатъка не може да се възприеме като авансово възнаграждение за извършване на облагаема доставка.”

В конкретния случай предмет на настоящото производство, предвид обстоятелството, че заплащането на сумата на депозитите по наемните договори не може да бъде определено като насрещна престация към конкретна облагаема доставка в рамките на ревизираните периоди, същото не може да се третира като авансово плащане и не обуславя изискуемост на ДДС за размера на плащането. Срещу платените депозити наемателят не получава нещо повече, различно от обоснованото с насрещна престирана наемна цена ползване на наемания недвижим имот (за което плащане по облагаема доставка вече се начислява ДДС), а чрез тях гарантира изпълнението на своите задължения и при добросъвестност след приключване на наемното правоотношение ги получава обратно.

Различното в случая от изброената по-горе съдебна практика е, че в част от представените наемни договори (например с [фирма]) депозитът е уговорен да послужи като неизпълнение на задълженията на същинските задължения на наемателя като дължими и неизплатени наемни вноски, консумативни разходи и др., както и че задълженията на наемателя за предоставяне на депозит са част от съществените условия за сключване на договора за наем. Независимо от това, след като не се установи депозитите да са усвоени от жалбоподателя вместо неизплатени наемни вноски, неплатени консумативи и др., а са върнати или са в остатък в пълния размер на предоставения депозит, то не е налице насрещна престация към конкретна облагаема доставка (както би било когато в изпълнение на обезпечителната си функция заместят неизпълненото задължения по наемния договор), не е налице данъчно

събитие, респ. авансово плащане, че да се начислява върху стойността му ДДС.

Следва да се сподели като съответно на данъчния закон такова данъчно третиране на суми, предварително платени по договор за наем като гаранция за изпълнението му и за които не може да бъде ясно идентифицирана доставката на стока или услуга, за заплащането на която същите могат да бъдат отнесени, при което върху тях не се начислява ДДС, независимо от обстоятелството, че са предоставени на доставчика по такъв начин, че същият да може да се разпорежда с тях. Не следва да се начислява ДДС до конкретизиране на точното предназначение на тези плащания по облагаема доставка наред със същинските престации по нея, тъй като изискуемост на ДДС не възниква докато (и само в такъв случай) сумата на гаранцията не замести неизпълненото същинско задължение срещу ползването на имота. Впрочем в този смисъл е и указание изх.№ 91-00-141 от 08.06.2012г. на изпълнителният директор на НАП, внасящо яснота в практиката на органите по приходите.

Тъй като в случая е налице договореност между страните по наемното правоотношение предварителното плащане да се приспадне от дължими от наемателя наемни вноски при неизпълнение, едно такова усвояване на депозита от страна на наемодателя ще попадне в обхвата на ДДС и би имало характер на плащане по доставката към момента, в който е налице падеж, неизпълнение и наемодателят направи прихващането с депозита. Едва тогава сумата на депозита ще се „трансформира“ в наемна вноска (или задължение за консумативи или др.) и към този момент ще възникне изискуемост на данъка за това плащане, тъй като с приспадането от наемната цена на депозита, ще е налице престация срещу ползването на имота. В случая по делото не са установени такива факти и обстоятелства и не е налице изискуемост на ДДС за това гаранционно плащане.

Настоящият състав не споделя довода на решаващия орган, че процесните гаранционни плащания имат характер на авансово плащане понеже паричната сума е предоставена по начин, че получателят да може да се разпорежда с нея преди осъществяване на доставката. Посоченият критерий – дали сумата е на разположение или не на наемодателя, дали той има възможност да оперира с нея, вкл. и за поддръжка на имота, не квалифицира плащането като възнаграждение за доставката на стоката и услугата. За целите на ЗДДС, за да е облагаема, платената сума следва да е за насрещна престация за прехвърляне на правото на собственост или предоставяне на услуга в рамките на правоотношение, възникнало между страните. А в случая, както вече нееднократно се посочи, до приключване на ревизията не е налице насрещна престация срещу платените гаранционни депозити. След като наемната цена, консумативите и др. плащания по наемния договор са изплащани в уговорения размер и срокове, както и, че паричните средства, представляващи по размер депозитите по посочените договори, са налични в остатък/респективно обратно върнати след приключване на договорите, не може да бъде споделен извода на органите по приходите, че само и доколкото тези суми не са били по сметка със специален режим на ползване ("ескроу-сметка") е налице авансово плащане, облагаемо с ДДС.

Предвид горното с РА №[ЕГН]/21.03.2011г. незаконосъобразно са определени задълженията по ЗДДС за данъчни периоди м.06.2009г., 07.2009г., м.10.2009г., м.02.2010г., м.03.2010г., м.04.2010г., м.05.2010г. и м.10.2010 като без основание в материалния данъчен закон е доначислен ДДС общо в размер на 9 862, 07 лв. и съответно начислени лихви за забава в размер на 315, 95 лв. върху получени депозити по сключени договори за наем. Жалбата на „С. имоти“ А. е основателна и по нея РА следва да се отмени по отношение на доначисления ДДС общо в размер на 9 862, 07 лв. и лихви за забава в размер на 315, 95 лв.

Разноски от жалбоподателя са претендирани, същият е направил такива за държавна такса (50 лв.) и е представляван от юрисконсулт. Предвид изхода на спора ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя разноските по делото и адвокатско възнаграждение съразмерно на материалния интерес по правилата на Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения - чл. 7, ал. 2, т. 4 вр. чл. 8 от същата. Правилото относно присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на минималното адвокатско възнаграждение съдът намира за приложимо и когато жалбоподателят е представляван от юрисконсулт, по аргумент от субсидиарно приложимия съгл. §2 от ДР на ДОПК чл.78, ал.8 от ГПК предвиждащ, че в полза на юридически лица се присъжда и адвокатско възнаграждение, ако те са били защитавани от юрисконсулт.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, чл.161, ал.1 от ДОПК вр. с чл.78, ал.8 от ГПК по арг. от §2 от ДР на ДОПК Административен съд – София град, I – во отделение, 6-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на „С. имоти“ А. **ревизионен акт № [ЕГН]/21.03.2011г., в частта му,** потвърдена с решение № 1581 /13.09.2011г. на Директора на Дирекция “ОУИ” – София при ЦУ на НАП, с която при определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди м.06.2009г., 07.2009г., м.10.2009г., м.02.2010г., м.03.2010г., м.04.2010г., м.05.2010г. и м.10.2010 г. **е доначислен ДДС в общ размер на 9 862, 07 лв.** върху получени депозити по сключени договори за наеми и съответно начислени лихви за забава **в размер на 315, 95 лв.**

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” - София да заплати на „С. имоти“ А. ЕИК[ЕИК] сумата от **703 лв.** (седемстотин и три лева), представляваща държавна такса и адвокатско възнаграждение. Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Б. Б.)

