Р Е Ш Е Н И Е
№ 2189

гр. София, 02.04.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 14 състав,** в публично заседание на 10.12.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **2515** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс, вр. Закона за данък върху добавената стойност.

Образувано е по подадена чрез упълномощен адвокат жалба от [фирма], [населено място], против частта от Ревизионен акт №[ЕИК]/12.09.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърдена с Решение № 197/30.01.2012 г. на директора на Дирекция „ОУИ” - С..

По делото оспорващият е представляван от упълномощен адвокат, които поддържа жалбата и искането за отмяна на ревизионния акт в оспорената част. Претендира възстановяване на направените разноски и представя допълнително писмена защита.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОУИ” – С., чрез юрисконсулт оспорва жалбата и желае присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема за установено от доказателствата по делото следното.

Извършването на ревизията на [фирма] е възложено с издадена от началник на Сектор „Ревизии”, Дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С. Заповед № 1102464/25.02.2011 г. и е за определяне на задължения по ЗДДС, за данъчни периоди от 01.04.2008 г. до 31.12.2010 г. След приключването й е съставен на 15.07.2011 г. ревизионен доклад, срещу който било подадено възражение, прието от издателя на РА № 011106288/12.09.2011 г. за неоснователно. Основният предмет на дейност на дружеството – жалбоподател през ревизирания период е търговия с недвижими имоти - части от жилищна сграда с ателиета и гаражи, находяща се в [населено място], на

[улица], УПИ-7, кв. 14. Построяването на сградата е било финансирано по два договора за кредит, сключени между [фирма] и [фирма]. Именно от реализираните продажби на имотите произтичат установените с процесния Ревизионен акт № 011106288/12.09.2011 г. задължения за дружеството, както следва: при деклариран от дружеството ДДС за внасяне – 12 006 лева, с акта е установен ДДС за внасяне, общо за всички ревизирани периоди – 228 437, 91 лева, заедно със съответните лихви за забава. Увеличението на размера на дължимия за внасяне ДДС е резултат от: А/ непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 152 935 лева, на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 70, ал. 5 ЗДДС; Б/ в резултат на доначислен ДДС – 63 495 лева, на основание чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС.

По подадена пред териториалната дирекция на 23.11.2011 г.жалба (л. 33 от делото) решаващият административен орган се е произнесъл с валидно и допустимо Решение № 197/30.01.2012 г., с което:

1. е приел, че предмет на спора, предвид съдържанието на жалбата е само досежно отказано право на приспадане на данъчен кредит за периодите: м. 05, м. 06, м. 07, м. 11, м. 12. 2009 г.; м. 05, м. 08, м. 10 и м. 11. 2010 г., като е констатирал (стр. 2 от решението, абзац последен, л. 24 от делото", че ревизионният акт е влязъл в сила, в частта относно допълнително начислените задължения за ДДС, на основание чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС.
2. отменил е ревизионния акт в частта на установени задължения по ЗДДС, за данъчните периоди: м. 05, м. 06, м. 07, м. 11, м. 12. 2009 г., както и за м. 05.2010 г.;
3. потвърдил е акта в частта на установените задължения по ЗДДС, за данъчните периоди: м.м. 08, 10, 11. 2010 г.

С жалбата и с писмената защита са изложени доводи за незаконосъобразност на акта, като се счита, че са събрани доказателства, които обосновават извод за реалност на спорните доставки. Изложени са и аргументи за неправилност на решението на ответника, в частта, с която е прието, че дружеството не оспорва ревизионния акт, относно допълнително начислен данък, на основание чл. 26, ал. 3, т. 2 ЗДДС.

По инициатива на оспорващия Съдът назначи счетоводна експертиза от вещо лице – счетоводител, чието заключение не бе оспорено и е прието по делото. В заключението са отразени и са анализирани съдържащите в делото счетоводни документи и счетоводните партиди на дружеството, които имат отношение към спорните доставки. Вещото лице е изчислило (по задача № 1) себестойността на продадените самостоятелни обекти от процесната жилищна сграда. Направило е неуспешни опити да намери счетоводство на доставчика [фирма] и е констатирало, че издадените на [фирма] четири броя фактури, които ще бъдат разгледани по – долу, не са били вписани в дневника за продажби за м. 08.2010 г. и в СД по ЗДДС.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, в резултат на извършената проверка за законосъобразност, след обсъждане на доказателствата и на доводите на страните, съобразно изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК, формира следните изводи по съществото на спора.

Решение № 197/30.01.2012 г. на директора на Дирекция „ОУИ" - С. е валидно, като постановено в срок, след надлежно сезиране. Жалбата до Съда от пряко засегнатото юридическо лице е редовна и процесуално допустима, за да бъде разгледана по същество.

Предвид съдържанието на решението и жалбата, Съдът приема, че предмет на оспорване по съдебен ред са:

I. Частта от ревизионния акт, относно допълнително начислените задължения за ДДС, на основание чл. 26, ал. 3, т. 2 ЗДДС, за извършени доставки – продажби на обекти от процесната сграда в [населено място], УПИ- 7, през 2008 г., 2009 г. и 2010 г. (РД – таблица № 1 на л. 76 от делото).

Според Съда, неправилен е изводът на ответника, отразен в решението му, че с подадената пред него жалба не се оспорват допълнително начислените, на основание чл. 26, ал. 3, т. 1 ЗДДС задължения. Още в уводната част на жалбата (л. 33) е заявено, че се оспорва ревизионният акт, „в частта му на установените задължения за данък върху добавената стойност". Макар да е приел с решението си, че ревизионният акт в тази част е влязъл в сила, решаващият административен орган все пак е изложил мотиви по същество (на стр. 2 от решението) и не е постановил отделен диспозитив, за оставяне на жалбата в същата част без разглеждане. С оглед на това Съдът намира, че и по отношение на тази част от РА е изпълнено изискването на чл. 156, ал. 2 ДОПК, следователно актът в същата част не е влязъл в законна сила и подлежи на проверка за законосъобразност.

II. Частта от РА №[ЕИК]/12.09.2011 г., за установените задължения по ЗДДС, за данъчен период: м.м. 08, 10. 2010 г., потвърдена с решението на ответника. Касае се за следните фактури, по които не е признато право на приспадане на данъчен кредит: 1. издадени от „Ел те ком" ЕООД с предмет „услуги" (РД - л. 95 и л.л. 67, 68 от делото): фактури № № 54/27.08.2010 г.; 58/28.08.2010 г.; 60/29.08.2010 г.; 64/31.08.2010 г.; 2. издадени от [фирма] – фактури с №№ 26/01.10.2010 г.; 27/04.10.2010 г. с предмет „покупка" (РД – л.л. 74, 97 от делото).

Жалбата е изцяло неоснователна.

По т. I.

На практика спорът се отнася до това, дали правилно от страна на дружеството е била определена себестойността на продадените имоти, респ., дали в себестойността е следвало да бъдат включени и разходите за изплатените лихви по договорите за кредити с „МКБ Ю. банк", с които кредити е финансирано построяването на сградата. Ревизиращите са изложили мотиви (РД – л. 76), възприети от издателя на ревизионния акт и от ответника, че лихвите по кредитите също формират себестойността на активите. В РА не са изложени изрични мотиви в тази връзка, но е заявено (л. 49 от делото), че не са налице основания за промяна на констатираните с доклада обстоятелства. В РД (на л. 76 от делото) е прието, че са налице продажби на нови имоти на цени, по – ниски от цените на придобиване, а реалната себестойност на отделните имоти от сградата трябва да бъде формирана на базата на квадратен метър площ. В таблица 2 от РД са отразили така изчислените нови цени на придобиване. В таблица 3 от РД (л. 77, л. 78) са извършени корекции корекциите на данъчната основа, в посока увеличаване, чрез включване в себестойността и на лихвите по кредитите, позовавайки се като правно основание на чл. 26, ал. 3, т. 1 и чл. 27, ал. 1 ЗДДС. Въз основа на това са направили корекции по отношение данъчните основи на извършените от дружеството доставки, за данъчните периоди: м.10.2008 г. (л. 81); м.м. 05, 06, 07, 08, 10, 11, 12.2009 г. (л.л. 84 – 90 от делото); м.м. 03, 05, 09, 10, 11. 2010 г. (л.л. 92-98 от делото).

Според заключението на вещото лице по съдебносчетоводната експертиза (л.л. 239, 240 – задача № 1), отговаряйки на задачите, поставени от жалбоподателя, съответно към 01.01.2008 г., за 2009 г. и за 2010 г. дружеството правилно е калкулирало себестойността на общо застроените площи, но в резултат на неправилно изписана

себестойност (счетоводна грешка) на продаден имот с обща застроена площ от 104, 76 кв.м., себестойността на имотите последователно, през следващите години – 2009 и 2010 е неправилно определена. Вещото лице изрично е подчертало (л. 238), че себестойността е определило на основание § 1, т. 4 ДР на Закона за счетоводството, като на л. 224 е изложило съображенията си да не включи в себестойността на имотите лихвите и таксите по кредитите, позовавайки се на норми от: Счетоводен страндарт № 16 „Д.", СС № 2 „отчитане на стоково – материални запаси", СС № 40 „ Отчитане на инвестиционни имоти", МСС № 23 „ Разходи по заеми".

Настоящият състав на решаващия съд не споделя аргументите на жалбоподателя и заключението на вещото лице. Международните счетоводни стандарти (отм.), на които се позовава вещото лице са създадени за целите на счетоводното третиране на стоки, имоти, Д., но не са приложими за процесния случай. За целите на облагането с ДДС специалният закон е регламентирал определени правила, които следва да бъдат съобразявани.

Разпоредбата на чл. 26, ал. 1 ЗДДС дефинира данъчната основа като „стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът, в зависимост от това, дали доставката е облагаема, или освободена". Ал. 2 уточнява, че данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон, като не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. Нормите на ал. 3, т. 1 и т. 2 указват, че данъчната основа по ал. 2 следва да се увеличи с: всички други данъци и такси, в т. ч. акциз, когато такива са дължими за доставката; всички субсидии и финансирания, пряко свързани с доставката. Не се спори, че дружеството – жалбоподател, при изчисляване себестойността на общо застроените и на общо продадените площи, съответно, в стойността на данъчната основа не е включило разходите си, свързани със заплащане на лихвите и банковите такси по кредитите от „МКБ Ю. банк", с които е построило сградата. Доколкото тези разходи са свързани пряко с процесните облагаеми доставки, данъчните основи правилно са увеличени от органите по приходите, като основанието за това увеличение е разпоредбата на чл. 26, ал. 3, т. 2, вр. ал. 2 ЗДДС. Не е налице изключението, установено с изр. второ на ал. 2, чл. 26, тъй като лихвите по ползваните банкови кредити не представляват плащания на неустойки и лихви, които имат обезщетителен характер. За случая са неприложими нормите на чл. 27 ЗДДС, макар да е направено от страна на органите по приходите и на ответника позоваване.

II. Отказан е данъчен кредит по издадени от [фирма] четири фактури с предмет „услуги" (РД - л. 95 и л.л. 67, 68 от делото), както и по издадени от [фирма] два броя фактури с предмет „покупка" (РД – л.л. 74, 97 от делото).

Д. закон обвързва момента на настъпване на данъчно събитие с наличието на възмездна доставка на услуга (чл. 9 ЗДДС), за която е необходимо, освен наличие на издадена фактура и други данни, въз основа на които да може да бъде направено обосновано заключение, че услугата действително е извършена. След като дори в самите фактури предметът на доставките не е индивидуализиран и не са представени други доказателства за удостоверяването му, правото на приспадане на данъчния кредит не е налице. Условията, които следва да изпълни данъчен субект, претендиращ право на данъчен кредит са изброени алтернативно в чл. 71 ЗДДС. Практическият смисъл на ДДС е, той да бъде начисляван по конкретна доставка на стока или на

услуга и да бъде включван еднократно в крайната цена, а облагането само на добавената стойност да се постига, чрез приспадане на данъчен кредит от страна на получателя. Режимът на приспадането на ДДС има за цел да освободи данъчнозадълженото лице от тежестта на дължим или заплатен косвен данък, формиран в процеса на икономическата му дейност. Както отменението ЗДДС, така и действащия понастоящем предпоставя упражняване правото на приспадане на данъчен кредит от задължителното условие да е била извършена реално търговска операция, свързана с доставка на стока или на услуга. Издаването на данъчна фактура и съответните отразявания в счетоводството на доставчика и на получателя са необходимо, но не са достатъчно условие, за да бъде прието по несъмнен начин, че доставката е осъществена. За да може да бъде доказан този факт е нужно да има други съпътстващи, и кореспондиращи с първичните счетоводни документи доказателства. Преценката за наличието на реално осъществена доставка е резултат от анализ на установените в хода на ревизията факти и съпоставянето им с обективната действителност. Според характера и предмета на фактурираните доставки, на изследване подлежи, както действителната възможност на доставчика (ресурсна и кадрова обезпеченост) да изпълни уговорената сделка, така и обстоятелството, дали между него и „получателя" е извършено прехвърляне владението (собствеността) върху стоката и/или е предоставена услугата. Установено е категорично и не е опровергано от оспорващия, че издадените и от двете дружества данъчни фактури изобщо не са отразени в дневниците за продажби. Това обстоятелство е потвърдено и от проверките на вещото лице, по отношение [фирма], понеже само за това дружество е поставена задача от страна на жалбоподателя. В жалбата се сочи, че предмет на доставките по издадените от [фирма] фактури са „комисионни възнаграждения, свързани с основната дейност на [фирма] – реализация на построените обекти". По отношение на фактурите, издадени от [фирма] се посочва, че са издадени във връзка с това, че дружеството е подпомогнало „Х." ОД да реализира приходи от продажби на имоти. По отношение и на двамата „доставчици" се твърди, че са изпълнени условията за приспадане на данъчен кредит. Освен цитиране на отразените в РД и в РА констатации обаче, жалбоподателят не е представил каквито и да било доказателства, които да е ясно, за какви конкретно доставки се касае, как са били уредени отношенията с дружествата – издатели на фактурите, на кои дати са настъпили съответните данъчни събития. Липсата на счетоводни отразявания на процесните фактури, както и на включването им, за целите на ЗДДС в дневниците за продажби определя като основателно решението на ревизиращите да откажат приспадане на данъчен кредит, понеже начисляване на данък във фактурите е извършено неправомерно, по смисъла на чл. 70, ал. 5 ЗДДС.

В заключение, Ревизионен акт №[ЕИК]/12.09.2011 г. в оспорените части е издаден от компетентен орган по приходите, в съответствие с изискванията за форма и е съобразен с установените в ДОПК процесуални правила. Актът е обоснован и законосъобразен, като постановен в резултат на правилно тълкуване и прилагане на материалноправните норми на ЗДДС.

Така очертаният изход на съдебния спор определя като основателна заявената от пълномощника на ответника претенция за юрисконсултско възнаграждение. Жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати такова, в размер на 2 151 лева, определено на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14 - ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от [фирма], против следните части от Ревизионен акт №[ЕИК]/12.09.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., потвърдени с Решение № 197/30.01.2012 г. на директора на Дирекция „ОУИ" – С.: допълнително начислените задължения за ДДС, на основание чл. 26, ал. 3, т. 2 ЗДДС; отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените през данъчни периоди м. 08.2010 г. и м. 10.2010 г. фактури от [фирма] и от [фирма].

ОСЪЖДА Х." ООД – ЕИК:[ЕИК], [населено място], [улица] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика" – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 151 лв. (две хиляди, стои и петдесет и един лева).

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

СЪДИЯ: