

РЕШЕНИЕ

№ 2209

гр. София, 09.05.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав, в публично заседание на 31.03.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **1038** 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 (ДОПК).

Образувано е по жалба на „М. - А.” О., ЕИК * със седалище и адрес на управление Г., Б. „Гоце Д.” № 103, .9, А. срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ № * от 13.09.201 г., издаден от Мая Илиева Крумова на длъжност „старши инспектор по приходите” в ТД на НАП Г., офис П, потвърден с решение на Директора на Д. “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП Г. № 1953/20.12.2010 г. в частта, с която е констатирано задължение за доначисляване на ДДС във връзка с договори за финансов лизинг. Посочва, че по отношение уредбата на договора за финансов лизинг приложение следва да намерят общите правила за доставки с периодично изпълнение и всеки период, за който е уговорено отделно плащане се смята за отделна доставка и данъчното събитие възниква, на която плащането е станало дължимо. Оспорва извършеното от ревизиращите органи преквалифициране на лизинговите договори с опция с такива със задължително придобиване и поддържа, че законосъобразно е начислявал ДДС

ежемесечно върху всяка лизингова вноска на основание чл.25, ал.4 ЗДДС. Посочва, че при процесните договори са изпълнени и двете условия по чл.12, ал.5 ППЗДДС – изрично волеизявление на получателя и допълнително плащане, различно от дължимите вноски по договора. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионен акт в оспорената част, като му присъди направените в производството разноски.

Ответникът Директор на Д. “О.” – Г. оспорва жалбата. Подробни съображения излага в писмени бележки от 07.04.2011 г. Поддържа, че в процесния случай данъчно събитие е възникнало в хипотезата на чл.6, ал.2, т.3, предл.1-во ЗДДС – към момента на фактическото предаване на вещта, т.е. данъкът се дължи еднократно в началото на лизинговата сделка. Счита, че за да е приложима поддържаната от жалбоподателя хипотеза на чл.12, ал.5, изр.2 от ППЗДДС е необходимо изрично в процесните лизингови договори да е употребена думата „опция” в смисъл, опция за придобиване правото на собственост в полза на лизингополучателя и срещу допълнително заплащане, различно от дължимите вноски по договора.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1001564/23.02.2010 г., издадена от Р Г Я - началник сектор „Ревизии” в Д. „Контрол” на ТД на НАП Г. е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите М И К З Н Л и А Б Такова за определяне на данъчните му задължения за ДДС за данъчни периоди 01.02.2009 г. – 31.01.2010 г. в срок до три месеца от връчване на ЗВР на 01.03.2010 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 01.06.2010 г. Със ЗВР № 1004492/28.05.2010 г. срокът на ревизията е удължен на основание чл.114, ал.2 ДОПК до 01.07.2010 г. ЗВР са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на ревизираното лице съобразно чл.113, ал.2 ДОПК. За доказване компетентността на органа, възложил ревизията, ответникът е представил заповед на Териториалния директор на ТД на НАП Г. № РД-01-6/04.01.2010 г., с която на органа по приходите Р Г Я - началник сектор „Ревизии” в ИРМ – П е възложено издаването на ЗВР на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Ето защо съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен орган по

приходите.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад №1004492/15.07.2010 г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. Прието е в РД, че ревизираното лице извършва доставки на автомобили по лизингови договори въз основа на рамкови и индивидуални договори за предоставяне на МПС на финансов лизинг. След тълкуване клаузите на договорите е направен извод, че в тях липсва договорена опция по смисъла на чл.12, ал.5 ППЗДДС, с оглед на което датата на фактическото предоставяне на МПС на лизингополучателя е дата на данъчното събитие по смисъла на чл.25, ал.3, т.2 ЗДДС, данъкът става изискуем и се дължи еднократно в началото на лизинговата сделка – при предаване на автомобила, а не при всяко плащане по договора. Прието е в РД, че в нарушение на изложеното ревизираното дружество е начислявало месечно ДДС за всяка отделна лизингова вноска. На основание чл.86 ЗДДС е доначислен ДДС съобразно определената на основание чл.25, ал.3, т.2 ЗДДС дата на данъчното събитие по отделните лизингови договори.

Ревизионният доклад е връчен на ревизираното лице съобразно чл.117, ал.4 ДОПК на 16.07.10 г. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК жалбоподателят е депозирал възражение вх.№ ИТ-00-6123/30.07.2010 г., в което е изложил същите правни съображения срещу тълкуването на волята на страните по договорите за финансов лизинг. С решение на ревизиращия орган М И Клумова № 1001886/12.08.2010 г. е удължен срока за представяне на възражение и доказателства до 30.08.2010 г., в който срок жалбоподателят е представил допълнителни доказателства с молба вх. № ИТ-00-6884/27.08.2010 г.

Със заповед, издадена на основание чл.119, ал.2 ДОПК, № К 1004492/19.07.10 г. М И К е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжност “старши инспектор по приходите” има качеството на орган, който може да издаде ревизионен акт по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП.

В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден оспореният ревизионен акт № */13.09.2010 г., с който са установени задълженията на жалбоподателя съобразно чл.118, ал.1, т.1 ДОПК. В ревизионния акт са възприети изцяло доводите и констатациите от ревизионния доклад относно основанието по чл.25, ал.3, т.2 ЗДДС за

определяне на датата на данъчното събитие по договорите за финансов лизинг, респ. наличието на основание за доначисляване на ДДС съобразно тази дата на основание чл.86 ЗДДС. Обсъдени са възраженията и допълнителните доказателства, представени от жалбоподателя, съгласно чл.117, ал.5 ДОПС, но възраженията не са признати за неоснователни.

Видно от ръкописното отбелязване в разписката за връчване на ревизионния акт същият е връчен на представител на жалбоподателя на 21.09.2010 г., като срещу него е постъпила жалба по административен ред, вх.№ 53-00-37 от 17.01.2011 г. на 04.10.2010 г. Срокът за произнасяне от горестоящия орган по чл.155, ал.1 ДОПК изтича на 18.11.2010 г. В този срок (на 28.10.2010 г.) е сключено споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК, с което срокът за произнасяне е удължен с един месец – до 28.12.2010 г. Постановено е решение № 1953 от 20.12.2010 г. на директора на ДООИ Г., с което ревизионния акт е потвърден в обжалваната му част. Горестоящият административен орган е приел, че спорните договори следва да се характеризират по чл.6, ал.2, т.3, предл.1-во ЗДДС като договори за финансов лизинг, в които изрично е предвидено прехвърлянето на правото на собственост върху стоката, като липсват кумулативните предпоставки по чл.12, ал.5 ЗДДС.

Видно от разписката за връчване на оспореното решение същото е съобщено на жалбоподателя на 03.01.2011 г. Съдът приема, че жалбата, по която е образувано настоящето производство вх.№ 53-00-37 от 17.01.2011 г. е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване акт, поради което е процесуално ДОПУСТИМА.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, а решението на горестоящия орган - от решаващия орган по чл.152, ал.2 ДОПК. Ревизионният акт е издаден в установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК и при спазване на процесуалните правила. Спорът между

страните е изцяло правен и касае датата на определяне на данъчното събитие по договори за финансов лизинг и тълкуване волята на страните по договорите съобразно чл.20 ЗЗД.

В тази връзка с ревизионния доклад и акт, както и в решението на горестоящия административен орган, са изложени правни съображения относно разликата между договор за финансов лизинг „с” или „без” опция за прехвърляне на правото на собственост за целите на облагане с ДДС, които константно са възприети в правната доктрина и съдебна практика и не следва да бъдат преповтаряни в решението. Относително е тълкуването на тези от клаузите на договорите за финансов лизинг, които могат да ги класифицират в едната или другата група.

Между лизингодателя (жалбоподателя) и лизингополучателя са сключвани рамкови договори за финансов лизинг, съгласно които лизингополучателя има право да поръча конкретно МПС чрез поръчка за доставка, в която поръчка освен индивидуализация на МПС следва да бъдат договорени и *условията при прехвърляне собствеността върху МПС* (чл.2, т.8). За всяко отделно МПС следва да бъде подписан индивидуален договор. Уговорено е в рамковия договор, че „лизингодателя прехвърля собствеността върху МПС на лизингополучателя в края на срока на лизинга или при предсрочно прекратяване на договора *с отделно споразумение*. Ревизиращите органи основават правните си изводи на клаузата на чл.68, т.1 от рамковите договори, съгласно която лизингодателят е длъжен да прехвърли собствеността върху МПС с отделно споразумение до 10 дни след изтичане срока на лизинговия договори при определени условия. Индивидуалните договори не съдържат клауза относно начина на прехвърляне на правото на собственост. Видно от индивидуалните договори и погасителните планове към тях лизинговата вноска включва главница, лихва, ДДС и други такси. В погасителните планове като отделна сума е посочена остатъчна стойност.

При горепосочените клаузи в рамковите и индивидуални договори за финансов лизинг съдът не споделя доводите на жалбоподателя за сключени договор за финансов лизинг с опция (възможност) за прехвърляне на правото на собственост. Сключваните от жалбоподателя в качеството му на „лизингодател” договори безспорно попадат в определението на договор за финансов лизинг по смисъла на чл.342, ал.2 ТЗ.

Разпоредбата на чл.342, ал.3 ТЗ предоставя възможност за лизингополучателя да придобие собствеността на вещта по време на договора или след изтичане на срока му. Очевидно последната възможност следва да предмет на договореност между страните по договора. В конкретния случай редакцията на чл.5 от рамковите договори не оставя съмнение, че за лизингодателя съществува задължение да прехвърли собствеността върху МПС в края на срока на лизинга или при предсрочно прекратяване на договора (в изрично посочените в договора хипотези - чл.70 от договора). Уговорката, добавена в края на изречението, че това следва да стане с отделно споразумение не може да се приравни на изрично волеизявление на лизингополучателя по смисъла на чл.12, ал.5 ППЗДДС. От една страна прехвърлянето на правото на собственост върху конкретно МПС изисква писмена форма за действителност съгласно чл.144, ал.1 ЗДВП, включително с нотариална заверка на подписите при прехвърляне на собствеността на регистрирани автомобили. Т.е. сключването на такова допълнително споразумение, посочено в чл.5 от рамковите договори, касае удовлетворяване на законово изискване за форма за действителност на договорите за прехвърляне собствеността върху МПС, включително и уреждане на всички отношения между страните във връзка с договорите за финансов лизинг. Приложените към жалбата до съда копия от такива договори са в подкрепа на изложените по-горе съображения. Жалбоподателят в качеството му на „продавач“ прехвърля на лизингополучателя в качеството му на „купувач“ правото на собственост върху конкретно МПС *срещу неговата остатъчна стойност*. Следва да се приеме, че предвиденото в чл.5 от рамковите договори отделно споразумение касае прехвърляне собствеността на МПС, предмет на финансов лизинг. А визираната от жалбоподателя *остатъчна стойност* в никакъв случай не представлява допълнително заплащане, различно от дължимите вноски по договора по смисъла на чл.12, ал.5 ППЗДДС. Обикновено сравнение (по погасителните планове) между размера на лизинговите вноски и предвидената за заплащане остатъчна стойност след погасяване на всички лизингови вноски показва, че се касае за пълната стойност на автомобила след заплащане на всички лизингови вноски. Именно необходимостта да се заплати тази остатъчна стойност (до пълната стойност на покупната цена), предвидена като част от погасителния план, е ясно указание, че след

заплащане на лизинговите вноски и остатъчната стойност следва прехвърляне на собствеността върху автомобила. Фактът, че остатъчната стойност не е отделно плащане по смисъла на чл.12, ал.5 ППЗДДС, а сумата до пълната договорна стойност след заплащане на всички лизингови вноски, може да се извлече от клаузата на чл.70 от рамковите договори. Съгласно нея пре придобиване на собствеността преди да е изтекъл срока на лизинговия договор лизингополучателят заплаща главниците на всички неизплатени лизингови вноски заедно с остатъчната стойност.

Освен тълкуването на горепосочената разпоредба на чл.5 от рамковите договори, съдът приема, че поетото от лизингодателя в чл.68, т.1 от рамковите договори *задължение за прехвърляне на собствеността върху МПС с отделно споразумение*, не оставя място за съмнение относно волята на страните, че с процесните договори е уговорено **задължение, а не опция (възможност)** за прехвърляне на правото на собственост. Съдът не открива, както в рамковите, така и в индивидуалните договори, клауза, която да предоставя **възможност** на лизингополучателя да направи *едностранно волеизявление* по смисъла на чл.12, ал.5 ППЗДДС, с което да заяви, че желае да придобие собствеността. Напротив, всички уговорки в договорите, вкл. тълкувани във връзка една с друга и в смисъла на целия договор по смисъла на чл.20 ЗЗД, навеждат на извод, че страните са целели резултата, посочен в чл.5 от рамковите договори – прехвърляне на собствеността след изтичане на срока на лизинга или предсрочно при определени условия. Възможността за предсрочно прекратяване на договора е предоставена в разпоредбата на чл.63 от рамковите договори единствено в полза на лизингодателя, в които случаи лизингополучателят е длъжен да върне МПС (чл.67 от рамковите договори), респ. за лизингодателя отпада задължението да прехвърли собствеността. Когато лизингополучателят е изправна страна по договора и желае да го прекрати предсрочно, то същият придобива собствеността върху МПС при условията на чл.70 от рамковите договори.

По изложените съображения процесните договори за финансов лизинг, сключени под формата на рамкови и индивидуални договори, не попадат в хипотезата на чл.12, ал.5 ППЗДДС, тъй като не е изпълнено нито едно от кумулативно посочените в същата норма изисквания. В договорите липсва клауза,

която да предоставя възможност за изрично волеизявление на лизингополучателя, в случай, че желае да придобие собствеността на МПС, както и посочено допълнително заплащане, различно от дължимите вноски по договора. Ето защо правните изводи на ревизиращите органи относно датата на възникване на данъчното събитие по смисъла на чл.25, ал.3, т.2 вр. чл. Чл.6, ал.2, т.3, предл.1-во ЗДДС са направени при правилно приложение на материално правните норми. Жалбата на основание чл.160, ал.1 ДОПК следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

За пълнота на изложението следва да се отбележи, че приложените към възражението по реда на чл.117, ал.5 ДОПК установителни договори, не могат да обосноват правни извод, различни от гореизложените. Те са сключени, за да дадат определено тълкуване на клаузите на договорите за финансов лизинг, каквато възможност за тълкуване не е предоставена по чл.20 ЗЗД. Т.е. независимо от свободата на договоряне не може с последващ договор да се тълкуват разпоредби на предходен такъв, още по-малко в смисъл, изгоден за една от страните по тях.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК ответникът има право на юрисконсултско възнаграждение в размера по чл.8 вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер от 5732 лв. съобразно определените задължения за ДДС в размер на 264 117.73 лв. (стр.3 от решение № 1953 от 20.12.2010 г.и таблица 3 към РА). Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 2 състав

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „М. - А.” О., ЕИК * със седалище и адрес на управление Г., Б. „Гоце Д.” № 103, .9, А. срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ № * от 13.09.201 г., издаден от Мая Илиева Крумова на длъжност „старши инспектор по приходите” в ТД на НАП Г., офис П, потвърден с решение на Директора на Д. “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП Г. № 1953/20.12.2010 г. в частта, с която е констатирано задължение за доначисляване на ДДС във връзка с договори за финансов лизинг.

ОСЪЖДА „М. - А.” О., ЕИК * със седалище и адрес на управление Г., Б. „Гоце Д.” № 103, .9, А. да заплати на Директора на Д.

“Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП Г. на основание чл.161, ал.1 ДОПК юрисконсултско възнаграждение в размер на 5732 (пет хиляди седемстотин тридесет и два) лв. Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: