

РЕШЕНИЕ

№ 1398

гр. София, 14.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 15 състав,
в публично заседание на 17.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Росица Цветкова

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **9933** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Образувано е по жалба на „АРХИ” ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], п.к. 1303 р-н В., [улица], офис 204, чрез управителя Д. Л. Н., представлявано от адв. Ц. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221123007568-091-001/26.06.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], в частта, с която след изменението с решение № 1219/03.09.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС, в резултат на извършени корекции на ползвания данъчен кредит, както следва: за данъчен период 02.2019г. – 2 901.08лв. главница и съответните лихви (1648.63лв.) и за данъчен период 11.2029г. - 6260.42лв. главница и съответните лихви (3075.93лв.). Жалбоподателят счита, че РА не е съобразен с материалния закон, тъй като не са били налице основания за извършване на корекции на ползвания данъчен кредит на сочените основания и по размери. На основание чл. 80, ал.1, т. 2 и т. 4 от ЗДДС корекциите били изключени, тъй като била налице промяна на данъчния режим на доставките – същите от облагаеми, били определени със закон като необлагаеми с изм. на ЗДДС от 2007г., а и били изминали повече от пет години от изграждането на сградата към 2019г. Наред с това се оспорва размерът на определения данък, тъй като не били налице достатъчно обективни данни, с който той да бъде установен. По подробно изложени съображения се прави искане съдът да отмени РА в оспорената част и да присъди на дружеството разносните по делото. Ответникът по жалбата – директорът на дирекция „ ОДОП” – [населено място] при

ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен по коригиращите мотиви, изложени в решението на решаващия орган. Прави се искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на Дирекция „ОДОП” – [населено място].

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р-22221123007568-020-001 от 15.12.2023 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., действаща в качеството на заместник на К. Г. М. на същата длъжност. С компетентност да възлага ревизии К. Г. М. разполага на основание Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Със същата заповед М. Й. С. е определена за лице, което да замества К. Г. М. при отсъствие при упражняване на функциите ѝ на компетентен орган по приходите по чл. 112, ал. 2, т. 1. Със заповед №РД-84-2200-1163 от 05.12.2023 г. на директора на ТД на НАП С. е наредено за времето от 13.12.2023г. до 15.12.2023г. М. Й. С. да замества изцяло К. Г. М., като наред с това по делото са представени доказателства за командироване на К. Г. М. за времето от 01.07.2023г. до 01.01.2024г. Възложената ревизия е с предмет установяване на задължения за ДДС в частност и за дан. периоди 02. и 11. 2019г., със срок на завършване на ревизията 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. С посочената заповед е определен и ревизиращият екип. Заповедта за възлагане на ревизията е съобщена на дружеството по електронен път на 06.02.2020г. С последваща заповед на К. Г. М. от 11.03.2024г. срокът на ревизията е удължен с два месеца – до 15.05.2024г. Резултатите от ревизията са обобщени в ревизионен доклад с № Р-22221123007568-092-001/31.05.2024г., който е съобщен на управителя на дружеството на 03.06.2024г. По повод констатациите в доклада, жалбоподателят е подал възражение в предоставения му 14 дневен срок. В срока по чл.119, ал. 2 ДОПК е издаден РА № Р-22221123007568-091-001/26.06.2024 г. РА е издаден от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията. Направени са корекции на декларираните резултати по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди април и ноември 2018 г., февруари и ноември 2019 г., февруари и септември 2020 г., и юли и август

2021 г., както и на декларираните данъчни финансови резултати по ЗКПО за периодите от 2018 г. до 2022 г. включително, вследствие на което са установени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност над декларираните в размер на 14 016,40 лв. и допълнителни задължения за корпоративен данък над декларираните в размер на 57,11 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 7 386,78 лв.

РА е оспорен по административен ред само по отношение на установените допълнителни задължения по ЗДДС в резултат на направените от данъчните органи корекции на ползван данъчен кредит за периодите февруари и ноември 2019 г., общо в размер на 13 842,93 лв., и лихви в размер на 7 276,64 лв.

С Решение № 1219/03.09.2024 г. директорът на дирекция „ОДОП” [населено място] при ЦУ на НАП е изменил РА, като допълнителните задължения за данъчен период месец февруари 2019 г. са изменени от 4 383,50 лв. на 2 901,08 лв., а тези за данъчен период месец ноември 2019 г. в размер на 9 459,43 лв. са изменени на 6 260,42 лв., като са определени и задължения за лихви върху главниците.

Решението е съобщено на 05.09.2024г., а жалбата до съда е подадена на 12.09.2024г.

По отношение на допълнително определените задължения за ДДС:

Не е спорно между страните, че през месеците февруари и ноември 2019 г. данъчно задълженото лице е извършило и декларирано като освободени доставки по смисъла на чл. 45, ал. 3 от ЗДДС две сделки - продажба и замяна на недвижими имоти (за офис №2, ателие №5 и гараж №7), находящи се в жилищна сграда на адрес С., [улица], за която е представено удостоверение за въвеждане в експлоатация от 10.01.2007г. Имотите са първично придобити от дружеството, като не е спорно, че при изграждане на сградата, в която имотите се намират, жалбоподателят в периодите 2004г – 2006г. е упражнил право на данъчен кредит за закупени материали, външни услуги и „част от други разходи“. От дружеството е изискана информация за себестойността на имотите, като съгласно представените данни имотите имат нетна себестойност (без ДДС) към момента на отчуждаването, както следва: офис № 2 – 39 850лв., ателие № 5 – 80 191.70лв. и гараж №7 – 5803.10лв. В предоставената справка от дружеството изрично е посочено, че посочената себестойност включва всички разходи за обектите:

материали, труд, осигуровки, други разходи, включени в себестойността на цялата жилищна сграда при получаване на Акт обр. 16 през 2007г. и разпределена, съобразно РЗП на обектите, находящи се в нея. Уточнено е, че не разполагат с данни за конкретния размер на ползвания данъчен кредит по отношение на всеки от обектите.

При тези факти данъчните органи са приели, че по повод на отчуждаването на недвижимите имоти през 2019г., доколкото сделките при отчуждаването са осъществени като освободени доставки, са били налице основания за приложение на нормата на чл. 79, ал. 2 от ЗДДС. Въз основа на представена справка за себестойността на всеки от продадените имоти, включително въз основа на данните от представените главни книги и аналитични регистри на счетоводни сметки, органите по приходите са направили констатации за себестойността на процесите офис № 2, ателие № 5 и гараж № 7 и върху установената цена на придобиване са определили размерът на начисления ДДС при изграждането на обектите, обозначаващ като ползваното право на приспадане на данъчен кредит. За офис № 2 с площ 62,17 кв. м заедно със склад с площ 57 кв. м е определена себестойност в размер на 39 850,00 лв. и ползвано право на данъчен кредит в размер на 7 970,00 лв. За ателие №5 с площ 240,42 кв. м заедно с мазе № 21 е определена себестойност в размер на 80 191,70 лв. и ползвано право на данъчен кредит в размер на 16 038,34 лв. За гараж № 7 с площ 19,69 кв. м е определена себестойност в размер на 5 803,10 лв. и ползвано право на данъчен кредит в размер на 1 160,62 лв.

При определяне на дължимия данък е приложена формулата на чл. 79, ал.3, т.1 $ДД = НДДС \times 1/20 \times БГ$, където ДД е дължимият данък, НДДС – начислен ДДС при придобиване или изграждане на имота, БГ – броят на годините от настъпване на обстоятелството по ал. 2 до изтичане на 20-годишния срок, считано от началото на годината на упражняване правото на данъчен кредит, съответно от началото на годината на фактическото използване. Като начислен ДДС при изграждане на имотите е взета стойността, представляваща една пета от посочените от жалбоподателя себестойност на всеки от имотите, а за брой на годините е прието, че те са 11. Решаващият орган е приел, че при прилагането на формулата годините следва да се зачетат като осем, вместо като единадесет – от 2019 вкл. до 2026г. включително, както и че от начисления ДДС при изграждане на всеки от недвижимите имоти,

следва да се извадят включените в себестойността на имотите разходи за труд в широк смисъл, за които дружеството не начислявало ДДС и респ. е ползвало право на данъчен кредит. В тази връзка е обосновано, че доколкото самият жалбоподател сочи, че не разполага със счетоводни данни за периода 2004г. – 2006г. поради изчитане на предвидените в Закона за счетоводството срокове за съхранение, данни за размера на отчетените разходи за заплати и осигуровки на персонала следва да се извлекат от публикувания годишен финансов отчет за 2007 г, в който има данни и за предходния отчетен период - 2006 г. Анализирайки подадените от дружеството данни, решаващият орган е приел, че в края на 2006 г. дружеството е имало незавършено производство в размер на 502 хил. лв. и продукцията в размер на 123 хил. лв., а в края на 2007 г. размерът на строителната продукция възлиза на 538 хил. лв., което кореспондира с приключването на строителството и въвеждането в експлоатация на процесната сграда. Доколкото това е станало през месец януари 2007 г., относими при определяне на себестойността и включените в нея разходи за персонала са данните за 2006 г. За този период дружеството е отчетело разходи за дейността общо в размер на 559 хил. лв, от които 50 хил. лв. разходи за възнаграждения и осигуровки, които представляват 9% от всички разходи. На тази база е прието, че определените при ревизията данъчни основи за облагане с ДДС на база себестойност на продадените обекти, следва да бъдат намалени със стойността на разходите за персонал, представляваща 9% от разходите за дейността. Така решаващият орган е приел, че наместо начислен ДДС при изграждането на офис № 2 и респ. ползван данъчен кредит от 7 970,00 лв. следва да се определи такъв в размер на 7 252,70 лв.; съответно за ателие № 5 - вместо 16 038.34 лв. следва да се приеме сумата 14 594,89 лв., а за гараж №7- вместо 1 160,62 лв. следва да се приеме сумата 1 056.16 лв. Така размерът на допълнително установения данък е определен в размер, както следва:

- за офис № 2 - 2 901,08 лв.
- за ателие № 5 - 5 837,96 лв.
- за гараж № 7 - 422,46 лв.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след

изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата е допустима.

Обжалваният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на процесуални нарушения. Направените възражения в тази връзка са неоснователни. За изясняване на фактите по случая ревизионните органи са изискали информация от ревизираното лице и са събирали служебно информация от публикувания финансов отчет на дружеството - от една страна, а от друга – са основали своите констатации на декларирани от дружеството обстоятелства, които са възприети така, както са твърдени от дружеството. Направените заключения са основани на наличните и събрани данни в хода на ревизията.

Предвид установеното от фактическа страна съдът приема, че ревизионният акт е съобразен с материалния закон, като основанията за този извод са следните:

Преди всичко правилно е прието, че са били налице основания за приложение на чл. 79, ал. 2 от ЗДДС. Нито едно от изключенията, предвидени в нормата на чл. 80 от ЗДДС не са налице, по-конкретно не са налице сочените от жалбоподателя хипотези на чл. 80, ал. 1, т. 2 - данъчният режим на доставките, за които регистрираното лице използва стоките или услугите, бъде променен със закон; и т. 4, приложима за различни от недвижими имоти стоки или услуги. Отсъствието на хипотезата по т. 4 е очевидна, тъй като от приложното ѝ поле са изключени изрично недвижимите имоти. Хипотезата на по т. 2 също не е налице, като съображенията за това са следните. Съгласно чл. 45, ал. 3 от ЗДДС (в сила от 01.01.2007г.) освободена доставка е доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, но съгласно чл. 5, ал. 7 от ЗДДС в този случай доставчикът може да избере тя да бъде облагаема. Уредбата действително е различна от действащия до 31.12.2006г. ЗДДС, който урежда доставките на сгради или части от тях като облагаеми доставки. Тази констатация обаче не е достатъчна, за да се приеме, че е налице промяна в данъчният режим на доставките, за които регистрираното лице използва стоките или услугите. В случая промяната в данъчния режим не е абсолютна и зависи от волята на доставчика – доставката може да бъде освободена, но може да бъде и облагаема. Щом е избрало да не осъществява облагаема доставка, а освободена такава, доставчикът следва да приложи и чл. 79, ал. 2 от ЗДДС. Съвсем на място в решението на решаващия орган е

цитирано съображението по т. 33 от решение на СЕС по дело С – 108/99, което е достъпно в няколко езикови версии, които съдът може да ползва – немски, английски и френски. В това съображение се дава принципно разяснение на целите на общата система на ДДС за гарантиране на правната сигурност и за правилното и ясно прилагане на разпоредбите на Директива 2006/112. В тази връзка е посочено, че данъчнозадължено лице, което може да постигне определена икономическа цел, както с освободени, така и с облагаеми сделки, е свободно да вземе решение в свой интерес, но трябва да отчита обективната (неутралната) система на ДДС. Разяснено е изрично, че принципът на данъчен неутралитет не означава, че данъчнозадължено лице, което има възможност да избира между две сделки с различен режим (облагаема или необлагаема – бележката моя), може да избере едната и да претендира/да се възползва за/от последиците на другата. В случая претенцията на жалбоподателя е именно такава – сам е избрал да извърши освободена доставка наместо облагаема, като в същото време претендира последиците на облагаемата доставка, при която не биха били налице основания за корекции по чл. 79 от ЗДДС.

На следващо място съдът приема, че при установените в хода на ревизионното производство обективни данни за себестойността на имотите, от които са изключени разходите за персонал, като всички тези данни са основани на декларирани от ревизираното лице факти и обстоятелства, правилно е приложена формулата по чл. 79, ал. 3, т. 1 от ЗДДС и респективно правилно е определен размерът на дължимия данък за данъчни периоди 02.2019г. и 11.2019г.

По изложените съображения съдът приема, че са били налице годни фактически и правни основания за начисляване на допълнителните задължения за ДДС като главници, за които с оглед нормата на чл. 175, ал.1 от ДОПК са определени задължения за лихви. Жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли.

С оглед изхода на делото претенцията за заплащане на разноси от страна на процесуалния представител на ответника по делото следва да се постави на обсъждане. Същата следва да бъде уважена на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК. Материалният интерес по делото е 13886.06лв. Юрисконсултското възнаграждение при този материален интерес, предвид нормата на чл. 7, ал. 2, т. 3 във връзка с чл. 8, ал.1 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, следва

да се определи в размер на 1649.75лв. Жалбоподателят следва да бъде осъден да плати тази сума на дирекция „ОДОП” – С.-град при ЦУ на НАП.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, чл. 161, ал.1 и Административен съд – [населено място], петнадесети състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АРХИ” ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], п.к. 1303 р-н В., [улица], офис 204, представлявано от управителя Д. Л. Н. чрез адв. Ц. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221123007568-091-001/26.06.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], в частта, с която след изменението с решение № 1219/03.09.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС, в резултат на извършени корекции на ползвания данъчен кредит, както следва: за данъчен период 02.2019г. – 2 901.08лв. главница и съответните лихви (1648.63лв.) и за данъчен период 11.2029г. - 6260.42лв. главница и съответните лихви (3075.93лв.).

ОСЪЖДА „АРХИ” ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], п.к. 1303 р-н В., [улица], офис 204, представлявано от управителя Д. Л. Н. да плати на Дирекция "ОДОП" - [населено място] при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на 1649.75лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия: