

РЕШЕНИЕ

№ 1271

гр. София, 28.02.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 17.06.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **7131** по описа за **2010** 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 [фирма] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/23.04.2010г., издаден от И. Г. К. главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., мълчаливо потвърден при обжалването му пред Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” (“ОУИ”) – С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва акта в частта, в която са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.11 2007 г., м.09., м.10., м.12.2008 г., м.01 и м.05.2009 г. като поддържа, че е незаконосъобразен – издаден в противоречие с материалноправните разпоредби – чл. 6, чл. 25 и чл. 69 от ЗДДС; явно необоснован и немотивиран – фактическите констатации не се подкрепяли от събраните доказателства; постановен при особено съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципите на данъчния процес. Подробните доводи в жалбата са предмет на обсъждане в изложението по нататък. Иска отмяна на акта, установяване на задълженията в размера на декларираните и осъждане на ответника за разноски.

Ответникът - директор на ДОУИ - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт Б., претендира постановяване на решение, с което жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана, а РА оставен в сила. Излага подробни съображения в писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и

възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

На основание Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 905113/24.07.2009г., издадена от В. С. М. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „ДОК“ на ТД на НАП С. (упълномощена по длъжност със Заповед № РД 01-131/22.03.2007г. от директора на ТД на НАП да възлага ревизии) е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчните периоди от 31.10.2007 г. до 31.05.2009 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) № 905113/19.11.2009 г., връчен по реда на чл. 32 от ДОПК на 06.04.2010 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице не е подало възражения. Съгласно констативната част на РД [фирма] през ревизираните периоди е извършвало основно строително-монтажни работи. Ревизиращият орган в РД констатира основания за корекция на данъчната основа на извършени доставки и на начисления данък за периоди м.11.2007 г. м.09., м.10., м.12.2008 г., м.01 и м.05.2009 г. - доставките с предмет прехвърляне право на строеж (изброени нотариални актове) като облагаеми доставки по см. на чл. 69 от ЗДДС за жалбоподателя възниквало задължение да начисли ДДС върху определена данъчна основа по закона – пазарната цена на престацията. Същата е определена в хода на ревизията, съгласно чл. 116, ал. 5 от ДОПК, като е събрана и използвана информация (борсови цени, статистически данни и други) даваща според ревизиращите достатъчно пазарни аналози за прилагане на метода сравнимите продажби при определяне справедливата пазарна стойност на имотите. В конкретния случай пазарната цена е определена по пазарни аналози за сравняване – цени на недвижими имоти в Б. от източниците – Агенции за недвижими имоти [населено място], средни годишни пазарни цени на жилища за 2007 г., публикувана на съответната дата на посочен адрес и статистически цени и имоти, публикувана в съответния интернет сайта. Тъй като строителната услуга, дължима като насрещна престация от страна на приобретателя на вещното право, към датата на изповядване на сделката не е извършена, съгласно чл. 130, ал. 2 вр. с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата на издаване на нотариалния акт за бъдещата строителна услуга. В пет дневен срок след датата на възникване на данъчното събитие приобретателя на правото на строеж следва да издаде фактура за строителна услуга. Съгласно чл. 26, ал. 7 от ЗДДС за данъчната основа при предоставено право на строеж е пазарната цена. Съобразно установените по посочения начин пазарни цени общо начислен ДДС за периодите е 16 484, 44 лв.

Другата група спорни корекции са непризнато право на данъчен кредит в размер на 182 920, 26 лв. по 13 фактури, издадени от [фирма] (фактури № 24/20.08.2007г., №25/20.08.2008 г., № 30/29.08.2008 г., № 27/28.08.2008 г. – отказан данъчен кредит за данъчен период м.08 на 2008 г. в размер на 71 140 лв., фактури № 28/08.09.2008 г., № 32/26.09.2008 г., № 33/26.09.2008 г. – непризнат данъчен кредит за данъчен период м.09 на 2008 г. в размер на 4785, 10 лв., фактура № 34/24.10.2008 г. – непризнат данъчен кредит за данъчен период м.10 на 2008 г. в размер на 40 000 лв., фактура №38/10.12.2008 г. – непризнат данъчен кредит в размер на 1951, 49 лв. в данъчен период м.12 на 2008 г., фактури № 45/15.01.2009 г., № 51/15.01.2009 г. и № 52/27.01.2009 г. – не се признава данъчен кредит в размер на 55 043, 67 лв. и фактура № 59/12.05.2009 г. – отказан данъчен кредит в размер на 10 000 лв. в данъчен период м.05 на 2009г.) и по фактура № 12/29.12.2008 г., издадена от [фирма] в размер на 10 000 лв. в данъчен период м.12.2008 г. Предмет на доставките са СМР. Ревизиращите

органи, за да откажат данъчния кредит по описаните фактури заключават, че по тях липсват доставки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС и не възниква данъчно събитие по чл. 25 от ЗДДС и чл. 11 от ППЗДДС. Нямащо доставки, които да са облагаеми, съгласно чл. 12 от ЗДДС, което предопределяло невъзможността да се породи данъчен кредит по смисъла на чл. 69 от ЗДДС за гореописаните фактури. Правата по чл. 68, ал. 1 от ЗДДС възниквали само при наличие на доставка, в конкретния случай липсата на такава прави неприложим чл. 68, ал. 1 от ЗДДС. Въз основа на посочените корекции предложението за установяване на ревизията е ДДС и лихви за закъснение общо в размер на 247 294, 12 лв. при начислена от ревизираното лице 8 962, 84 лв.

Ревизията приключва с обжалвания РА № [ЕГН]/23.04.2010 г., издаден от И. Г. К. главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., определен за компетентен орган със Заповед № К 905113/16.12.2009 г. от органа, възложил ревизията. В заключение на констатациите и предложеното установяване с РД и лихви към датата на издаването му ревизиращите органи с РА установяват задължения ДДС и лихви за ревизираният период 01.10.2007 г. – 31.05.2009 г. в размер на 256 595, 51 лв. при декларирани задължения ДДС в размер на 8 962, 84 лв.

Ревизионният акт, връчен по реда на чл. 32 от ДОПК на 26.05.2012 г. , е обжалван от ревизираното дружество по административен ред, в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Жалбата е подадена на 08.06.2010 г. (видно от щемпела на ТД на НАП-С.) до решаващия орган чрез ТД на НАП – С. (по реда на чл. 152, ал. 3 от ДОПК), където е регистрирана с вх. № ТД-10-53-06-7300/07.10.2009 г. В рамките на 45-дневният срок за произнасяне съгласно чл. 155, ал. 1 (редакция преди изменението, обн. в ДВ бр. 14 от 2011 г.) директорът на ДОУИ–С. не се е произнесъл с решение, с което на 24.07.2012 г. е формирано потвърждение на РА, в обжалваната му част съгласно чл. 156, ал. 4 от ДОПК.

Мълчаливо потвърждения на 24.07.2012 г. е обжалван пред съда на 23.08.2010 г. в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК.

В хода на съдебното обжалване съдът на два пъти е указвал доказателствената тежест на страните и възможност за събиране на доказателства, като страните не са направили доказателствени искания въпреки дадената им възможност.

Съдът служебно е назначил съдебно-оценителна експертиза, тъй като не се установи пазарната цена на строителните услуги да е определена по някой от методите за това, нито се установява себестойността на стротиелните услуги. От приетото и неоспорено заключение на вещото лице по делото се установи пазарната стойност на СМР за изграждане на апартаментите към м.11.2007г. в размер на 65 340 лв. и себестойност на СМР – 56 817,39 лв. (пазарната стойност, коригирана съгласно обясненията на вл. в с.з. на 17.06.2013г.)

Изрично е указано на жалбоподателя, че не сочи всички доказателства относно реалността на доставките от [фирма] и [фирма], по които е отказан данъчен кредит. Не са представени доказателства по повод това указание.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресатът на обжалвания РА, имащ право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред в обжалваната пред съда част. Като процесуално допустима жалбата следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

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 настоящото производство РА № [ЕГН]/23.04.2010 г. е издаден от орган по приходите, определен за компетентен орган със Заповед № К-№ К 905113/16.12.2009 г. от органа, възложил ревизията, определен по надлежния ред (чл. 119, ал. 2 от ДОПК). Съдът намира, че обжалваният акт 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 съществено нарушени процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство в съответните законоустановени и определени от компетентните органи срокове, ревизираното лице е уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, изискани са му доказателства, като то е представило такива на ревизията. Тъй като след издаване на РД ревизираното лице не е открито на декларираните от него адреси (извършени са по две посещения през 7 дни , видно от приложените протоколи) на които пребивава, РД и РА са му връчени по реда на чл. 32 от ДОПК. Въпреки връчването по този ред на актовете на ревизията лицето е успяло да упражни правото си на защита, сезирайки органите по обжалването.

По възраженията за нарушение на материалния закон съдът намира следното:

1) Начислен ДДС през м.11 на 2007г. за прехвърляне на правото на собственост върху незавършен обект до етап „Груб строеж“ на части от него – нотариален акт № 120, том IV, рег.№ 5249, дело № 666/2007г на нотариус, РС Перник.

От представеното заверено копие на посочения нотариален акт се установява, че лицата М. А. и К. М. прехвърлят на жалбоподателя и на [фирма] 1821 /2183 идеални части от урегулиран поземлен имот, находящ се в [населено място] срещу задължение от страна на двете дружества заедно със свои средства и своя сметка в срок до 30 месеца от издаването на съответните документи за започване на строителството да изградят две жилища – апартаменти описани в НА. От своя страна приемателите – двете дружества приемат прехвърления им недвижим имот срещу задължението да обезщетят собствениците с два апартамента, които ще изградят в сградата, която ще се изгради на парцела.

Съдът намери, че в случая е налице бартер по смисъла на чл. 130 от ЗДДС като жалбоподателят е доставчик на строителната услуга дължима от негова страна като приобретател на вещното право, срещу която получава съответното вещно право. Съдът споделя констатациите на органите по приходите, че съгласно чл.103, ал.2 във връзка с чл.25, ал.2 от ЗДДС е настъпило данъчно събитие на датата на издаване на нотариален акт за бъдеща строителна услуга и жалбоподателят е следвало да издаде фактура и да начисли данък.

Неправилно органите по приходите обаче са определили данъчната основа на доставката на строителната услуга върху „пазарната“ цената на апартаментите, още повече, че същата не е определена чрез методите за определяне на пазарни цени по

смисъла по смисъла на) 1, т. 10 от ДР на ДОПК. Този подход не съответства на вида на доставката – строителна услуга, а не право на собственост върху същите имоти. По отношение на пазарната стойност на СМР за апартаментите е приета неоспорена от страните СТЕ в съдебната фаза на производството, поради което настоящата инстанция приема, че са събрани доказателствата, въз основа на които спорът да се реши по същество и да се определи правилната данъчна основа на облагаемата доставка. Съдът счита, че това обаче е не пазарната стойност на строителната услуга както сочи чл.26, ал.7 (в приложимата редакция, а именно ДВ,бр.113/07 г.) от ЗДДС, а фактическата им себестойност.

Това се извежда при констатирано несъответствие на чл.26, ал.7 (в приложимата редакция, а именно ДВ,бр.113/07 г.) от ЗДДС с разпоредбите на чл.73 и чл.80 от Директивата за ДДС (Директива 2006/112). В резултат на установеното несъответствие и с оглед спазване на принципа на върховенството на правото на Европейския съюз, настоящият съдебен състав счита, че следва да не прилага чл.26, ал.7 (в приложимата редакция) при определяне на данъчната основа на доставката на строителната услуга.

Според постоянната съдебна практика на СЕС насрещната престация представлява субективна, т.е. действително получена стойност, а не стойност, определена според обективни критерии(т.44 от решението по дело С-549/11). Следователно, в конкретния случай, паричният еквивалент на насрещната престация за строителната услуга не е нито данъчната оценка, нито пазарната стойност на правото на строеж, тъй като определянето им не зависи и няма връзка със субекта, предоставящ услугата. Съобразно критериите, посочени в т.44 и т.45 от решението по дело С-549/11, действително получената насрещна престация за доставката на строителната услуга е измерима със стойността на разходите, които доставчикът на строителната услуга ще изразходва за построяването на обектите, които ще се предоставят на учредителите на правото на строеж, във вида, в който те са договорени в нотариалния акт. Тоест субективната стойност на правото на строеж е фактическата себестойност на обектите, които ще се изградят и предоставят от строителя на учредителите на ограниченото вещно право.Тази фактическа себестойност на строителната услуга, макар и да не е окончателно определена при подписването на нотариалната сделка, е определяема към този момент. В този смисъл съдът съобрази решение № 5047/10.04.2013г. по дело № 8747/2010 г. на ВАС и решение на СЕС по дело С-549/2011

Видно от заключението на изслушаната и приета по делото съдебно-оценителна експертиза, неоспорената от страните, определената към 23.11.2007г. пазарна стойност на СМР за построяването на оценяваните имоти възлиза на 65 340 лв. По указание на съда вещото лице е посочило себестойността на СМР за построяване на имотите, която се получава като пазарната цена се коригира с 15% печалба, тоест чистата себестойност - 56817,39 лв. Съдът счита заключението на вещото лице за обосновано и мотивирано, поради което го кредитира изцяло, още повече, че няма данни пазарната цена по ревизионния акт, да е определяна чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла по смисъла на) 1, т. 10 от ДР на ДОПК или пък да е определена себестойността на СМР. Предвид това, дължимият ДДС за двата апартамента, определено към относителния дял на жалбоподателя от 48,69 % се равнява на 5532,87 лв. (56817,39 лв. себестойност на СМР за апартаментите x 48,69 дял на жалбоподателя % x 20% ДДС), поради което оспореният РА за горницата над

тази сума до 16 484, 65 лв. следва да се отмени.

2) Непризнато право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] общо в размер на 182 920, 26 лв.

С ревизионния акт е отказано право на данъчен кредит по фактури № 24/20.08.2008 г.; № 25/20.08.2008 г.; № 27/28.08.2008 г.; № 28/08.09.2008 г.; № 30/29.08.2008 г.; № 32/26.09.2008 г.; № 33/26.09.2008 г.; № 34/24.10.2008 г.; № 38/10.12.2008 г.; № 45/15.01.2009 г.; № 51/26.01.2009 г.; № 52/27.01.2009 г.; № 59/12.05.2009 г. издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] и е извършена корекция на резултатите за съответните данъчни периоди.

Предмет на доставките на гореописаните фактури (от № 24 до № 38) са СМР извършени в жилищна сграда с подземни гаражи и апартаменти в [населено място], поземлен имот II-4843, от кв. № 281 по плана на [населено място] – ЦГЧ, с площ от 2184,00 кв. м. Доставчикът [фирма] се сочи да е извършил СМР, касаещи изграждането на сградата – кофраж на греди, плочи, колони, шайби, стълбище и парапет; - бетон за греди, плоча-труд, колона-труд, и стълбище-труд; - армировка колони, шайби и плоча; - тухлена зидария; - направа на временни парапети, временно укрепване на изкопи и временен дренаж.

Фактури № 45/15.01.2009 г.; № 51/26.01.2009г.; № 52/27.01.2009г.; № 59/12.05.2009г. не са налични по делото.

По делото (към жалбата по административен ред, л.175) са представени договори за възлагане на работа между жалбоподателя като възложител и [фирма] като изпълнител, с които се възлага построяване на жилищна сграда в посочения имот в [населено място]. Уговорено е, че предаването на обекта, ведно с необходимите за СМР документи се извършва с Акт обр.4 и приемо-предавателен протокол, подписан от двете страни. По делото такива доказателства за предаване между страните на фактурираните СМР не са представени. Приложеният на л.191 протокол с описани видове СМР към 20.12.2008г., подлежащи на заплащане е подписан само за [фирма]. Тъй като жалбоподателят не е поискал в съдебното производство събиране на доказателства от този доставчик не се установява кадрова и техническа обезпеченост, което според съда е от значение за самото доказване извършването на услугите от този доставчик. Не е направена експертна съпоставка между договора, фактурите, описаното в двата протокола, приложените фактури от предходни доставчици на този доставчик и построената в груб строеж сграда, от която да се приеме съответствие между фактурираните вид и количество СМР и действително изпълнено на съответния етап от строителството. Представените удостоверения по чл.181, ал.2 от ЗУТ, че жилищната сграда е построена в груб строеж не установяват, че СМР са извършени от [фирма] и във фактурирания обем. Същото се отнася и до наведените оценки. Фактът, че сградата е построена сам по себе си не доказва твърдението, че част от СМР за това са от посочените доставчици.

При тези данни съдът намери РА за законосъобразен в частта, в която е отказано право на данъчен кредит по фактурите от [фирма] по следните съображения:

1. Не са налични част от фактурите от този доставчик, по които се претендира право на данъчен кредит - № 45/15.01.2009 г.; № 51/26.01.2009 г.; №

52/27.01.2009 г.; № 59/12.05.2009 г.. Съгласно чл.71, ал.1 от ЗДДС притежаването на редовна фактура е условие за упражняване на правото на данъчен кредит. При липсата на такива фактури, които да бъдат прецени откъм редовност не може да се направи извод за наличие на тази предпоставка.

2. Не се установява извършване на фактурираните доставки

Съгласно чл.68, ал.1 във вр. с чл.6 и чл.9 от ЗДДС действителното извършване на облагаема доставка е предпоставка за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит.

В случая се касае до строителни услуги, поради което е необходимо да бъде установено, че те са извършени от доставчика и са във фактурирания обем. Такова доказване на извършено строителство от този доставчик съгласно посоченото във фактурите по делото не бе направено по делото, поради което следва и извода, че тази основна предпоставка на претендираното право не е доказана.

Жалбата като неоснователна следва да се отхвърли в тази част.

2) Непризнато право на данъчен кредит по фактура № 12/29.12.2008г., издадена от [фирма] в размер на 10 000,00 лв.

Ревизиращите органи са отказали право на данъчен кредит по посочената фактура по констатации и мотиви аналогични на тези за [фирма]. Предмет на доставката е СМР – изработка, доставка и монтаж на Р. дограма.

И в този случай няма доказване по делото за извършване на услугата. Фактурата не е достатъчна да установи извършената услуга. Не се споделят доводите в жалбата, че в тежест на органите по приходите е да докажат изводите си за недоказана реална доставка. Като предпоставка на правото на данъчния кредит доставката като положителен факт следва да бъде доказана от жалбоподателя, който претендира право във връзка със същата. Съдът е дал нееднократно възможност на жалбоподателя да ангажира в съдебното производство по същество доказателства за установяване извършването на фактурираните доставки, но същият показва процесуална пасивност в хода на процеса. Така, че предпоставката на чл.68, ал.1 от ЗДДС във вр. с чл.9 от ЗДДС – извършени услуги за СМР остана недоказана и по фактурата от [фирма].

С оглед крайният изход на делото заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 150 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение в размер в рамките до минималното възнаграждение за адвокат.

Съразмерно на уважената/отхвърлената част от жалбата за задълженията за м.11.2007г., към която е относима служебно назначената от съда СОЕ на страните следва да бъде възложено възстановяване на разноските в бюджета на съда, както следва: жалбоподателят – 60 лв., ответникът -110 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и 161, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 6-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] РА № [ЕГН]/23.04.2010г. на орган по приходите при ТД на НАП-С. в частта на определени задължения по ЗДДС за данъчен период м.11.2007г. в размера им до 5532,87 лв. и **ОТХВЪРЛЯ** жалбата за размера над 5532,87 лв. до 16 484, 65 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] № [ЕГН]/23.04.2010г. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/21.08.2009, издаден от И. Г. К. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в останалата обжалвана част, с която са извършени корекции на декларираните задължения по ЗДДС за съответните ревизирани данъчни периоди вследствие на отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] и [фирма], ведно със съответните лихви за забава.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП разноси по делото в размер на 150 лв. (сто и петдесет лева), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

ОСЪЖДА [фирма] ЕИК[ЕИК] да внесе по сметка на АССГ сумата от 60 лв. за изплатено възнаграждение на вещо лице.

ОСЪЖДА Дирекция “ОДОП”–С. при ЦУ на НАП да внесе по сметка на АССГ сумата от 110 лв. за изплатено възнаграждение на вещо лице.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:
(Боряна Бороджиева)