

РЕШЕНИЕ

№ 4485

гр. София, 19.10.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав, в публично заседание на 19.09.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Павлова

при участието на секретаря Петя Кръстева и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **7486** по описа за **2009** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място] срещу ревизионен акт (РА) № [ЕГН] от 07.05.2009 г., издаден от Р. Е. К. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 53 277,74 лева по фактура № 88 от 10.01.2008 г., издадена от [фирма] и относно извършената корекция на данъчния финансов резултат за 2007 г., потвърден с решение № 1413 от 12.10.2009 г. на и.д. директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП.

В жалбата се излагат подробни доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт, като издаден в нарушение на материалния закон. Жалбоподателят и процесуалните му представители адв. Б. и адв. Т. поддържат, че органите по приходите са извърши неправилна квалификация на предмета на процесната доставка по фактура № 88 от 10.01.2008 г., издадена от [фирма], като не са се съобразили с влязъл в сила предходен ревизионен акт № [ЕГН] от 20.06.2008 г., обхващащ първо плащане по процесния договор между страните, сключен на 13.09.2007 г., с който на [фирма] е признато правото на приспадане на данъчен кредит. Излагат съображения, че ревизионният акт е издаден при липса на мотиви и при необсъждане на възражението на ревизирувания субект срещу ревизионния доклад, както и обосновават извода, че ревизионният акт в частта на отказаното право на данъчен кредит по гореописаната фактура в посочения размер се оборва и от влезлия в сила РА на доставчика –

[фирма], обхващащ и периода м.01.2008 г., с който не са извършени корекции по декларираните извършени доставки. Изразяват становище за незаконосъобразност на ревизионния акт и в частта на намаляване на данъчната загуба по ЗКПО за 2007 г. във връзка с непризнаването от органите по приходите отчетените разходи в размер на 25 400, 49 лева. Искат отмяната на ревизионния акт в оспорената му част и претендират направените по делото разноски.

Ответната страна – директорът на дирекция „ОУИ” – [населено място] при ЦУ НАП, не се представлява и не изразява становище по жалбата.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура счита, че жалбата е основателна.

Административен съд София град, I отделение, IV състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Въз основа на заповед за възлагане на ревизия ((ЗВР) № 806082 от 22.10.2008 г., изменена със ЗВР № 900760 от 02.02.2009 г., издадени от „В. С. М.- началник сектор „Ревизии” в дирекция „ДОК” при ТД на НАП С. град, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периоди от 01.01.2008 г. до 30.09.2008 г. и определяне на задълженията за корпоративен данък за периода от 06.06.2007 г. до 31.12.2007 г.

Издаден е ревизионен доклад № 900760 от 17.03.2009 г., като срещу него ревизираното лице е упражнило правото си на възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. № 04-53-06-704 от 21.04.2009 г. по описа на ТД на НАП С..

Ревизионното производство приключва с ревизионен акт № [ЕГН] от 07.05.2009 г., издаден от Р. Е. К. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., упълномощен със ЗОКО № K900760 от 23.03.2009 г.

С ревизионния акт е констатирано, че дружеството е извършвало основна дейност – отглеждане на розови и лавандулови насаждения – засаждане на нови масиви с култури, извършване на всички агротехнически мероприятия по отглеждане на насажденията, добиване на розов цвят, продажба на розов цвят и покупка на розово масло.

Констатирано е, че през данъчен период м. 01.2008 г. [фирма] е упражнило правото на данъчен кредит по фактура № 88 от 10.01.2008 г. на стойност 498 736,65 лева и ДДС в размер на 99 747,33 лева, издадена от [фирма] с предмет на доставката – плащане по договор от 13.09.2007 г.

Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства, включително и договор за аренда от 13.12.2007 г., сключен между [фирма] и [фирма], договор за преарендуване от 18.12.2007 г., сключен между ЕТ „А. Т. – А. Д. (арендодател), [фирма] (втори арендодател) и [фирма] (арендатор) и резултатите от извършените насрещни проверки на [фирма], органите по приходите са приели, че предмет на договорите са от една страна, правата на преарендуване, които представляват дълготраен нематериален актив по ЗСч, и от друга страна, трайните насаждения, включително подобренията, направени върху тях. Направено е заключението, че съгласно заведеното счетоводство доставчикът [фирма] притежава розови насаждения в размер на 257 декара, без лавандулови насаждения, включително с подобренията и отделно са придобитите от [фирма] насаждения в размер на 26,561 декара. Съобразно тези изчисления ревизиращите приемат, че по отношение на доставката между [фирма] и [фирма] е налице данъчно събитие за трайни насаждения заедно с подобренията, в размер общо на 283, 251 декара, а съгласно сключения договор за аренда се прехвърля собственост върху розови насаждения в размер на 53 хектара и 9 хектара лавандулови насаждения.

В тази връзка с РД и с РА е извършена корекция на данъчния кредит от 99 747,33 лева(по процесната фактура) на сумата в размер на 46 469,59 лева (данъчна основа 232 347,96 лева= 283,251 декара x 820,29 лв./дка/ и не е признат данъчен кредит за разликата в размер на 53 277,74 лева по фактура № 88 от 10.01.2008 г., издадена от [фирма].

В частта относно ЗКПО за 2007 г. органите по приходите са установили, че ревизираното лице е направило разходи за дизелово гориво във връзка с обработката на земята със селскостопанска техника в размер на 4 764,66 лева и разходи за заплати и осигуровки на наетите работници общо в размер на 20 635,83, отчетени от дружеството като текущи. На основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО не са признати за данъчни цели отчетените разходи в размер на 25 400,49 лева и с тази сума е извършено намаления на декларирания от [фирма] загуба за 2007 г., като е определен финансов резултат за сумата от 31 766,68 лева данъчна загуба.

Ревизионният акт е връчен на ревизираното лице на 14.05.2009 г., като жалбата до директора на дирекция „ОУИ” – [населено място] е подадена чрез ТД на НАП С. град с вх. 53-06-602 от 28.05.2009 г. по описа на ТД на НАП С..

Между страните е сключено споразумение с вх. № 24-04-16 от 19.06.2009 г. за удължаване срока за произнасяне по чл. 155, ал. 1 от ДОПК с период от три месеца, който е продължен до 12.10.2009 г.

С решение № 1413 от 12.10.2009 г. на и.д. директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] е потвърден ревизионен акт № [ЕГН] от 07.05.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. град в оспорената му част.

В хода на съдебното производство е допуснато изслушването на съдебно-счетоводна експертиза със задача вещото лице да се запознае с доказателства по делото и след като извърши проверка в счетоводството на [фирма], [фирма] и [фирма] да даде заключение отразени ли са в счетоводството розови и лавандулови храсти, в коя сметка, количество и стойност, както и да посочи дали съгласно приложимите счетоводни стандарти правата върху насаждения и подобрения в арендувани и преарендувани земеделски земи да бъдат отчитани в сметка 201 и да се водят по инвентарна книга на предприятието. В.л. 3. е дало пълен и обоснован отговор на поставените задачи, след като е обсъдило доказателствата по делото и е направило проверка в счетоводствата на посочените лица.

По делото е прието и заключение по съдебно-агрономическа експертиза, като вещото лице е отговорило на въпроса какви и колко по вид и възрастова структура насаждения има върху земята, включена в обхвата на предмета на договора за преарендуване. В табличен вид са дадени розовите насаждения и лавандуловите насаждения с посочване на точното местонахождение, картен лист, възраст, състояние и площ. Относно поставения въпрос като се отчете спецификата на насажденията да се отговори дали същите са станали приращение към земята вещото лице е приело, че се касае за правен въпрос, а не такъв, за който се изискват специални знания, като само е уточнило, че розовите и лавандуловите насаждения са многогодишно трайно прикрепени към земята с период на експлоатация до 12 годишна възраст при розовите и 15 годишна възраст при лавандуловите и след изтичане на този период подлежат на изкореняване.

По делото са приети като доказателства заверено копие от РА № [ЕГН] от 20.06.2008 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. град по отношение на

[фирма], обхващащ данъчни периоди от 03.09.2007 г. до 31.12.2007 г. ведно с РД № 800981 от 16.05.2008 г.; РА №[ЕИК] от 23.02.2009 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. З. ведно с РД № 801019 от 13.01.2009 г., издаден по отношение на [фирма], решение № 1245 от 21.09.2010 г. по адм. дело № 882/2009 г. по описа на Административен съд Пловдив и решение № 10242 от 08.07.2011 г. по адм.дело № 14882/2010 г. по описа на Върховния административен съд.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Решение № 1413 от 12.10.2009 г. на и.д. директор на дирекция „ОУИ” – [населено място] е издадено в рамките на удължения със споразумение по чл. 156, ал. 7 от ДОПК тримесечен срок за произнасяне от страна на решаващия орган по жалбата на [фирма] срещу ревизионния акт, като споразумението е сключено в рамките на 45-дневния срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК и със същото срокът е удължен до 12.10.2009 г. Следователно, решението на решаващия орган е валидно и допустимо, като то е породило правни последици. Видно от данните по делото то е връчено на ревизирания субект на 15.10.2009 г., а жалбата срещу ревизионния акт в оспорената му част е подадена направо пред Административен съд София град с вх. № 19248 от 29.10.2009 г. Следователно, жалбата е подадена в срок и същата е процесуално допустима. Разгледана по същество е частично основателна.

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

Ревизионният акт в оспорената му част, потвърден с решение № 1413 от 12.10.2009 г. на и.д. директор на дирекция „ОУИ” – [населено място] при ЦУ на НАП е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Според този текст - чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган № К 900760 от 23.03.2009 г. на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е определен Р. Е. К. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С. град. Процесната ЗОКО е издадена от В. С. М., заемаща длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” на ТД на НАП С. град, която е оправомощена да издава заповеди за възлагане на ревизии и заповеди за определяне на компетентен орган съгласно заповед № РД – 01- 131 от 22.03.2007 г. на директора на ТД на НАП С. град. Ревизионният акт, предмет на оспорване в настоящото производство е издаден от Р. Е. К. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град. При наличието на така описаните доказателства се обосновава изводът, че ревизионният акт е издаден от орган, разполагащ с материална компетентност.

Основният спорен въпрос е свързан с прилагането на материалния закон.

I. Относно непризнатото право на данъчен кредит за сумата от 53 277, 74 лева по фактура № 88 от 10.01.2008 г., издадена от [фирма] в резултат на извършената корекция по процесната фактура, като е признато право на данъчен кредит за сумата в

размер на 46 469, 59 лева на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС:

Съгласно договор за преарендуване на земеделска земя от 13.09.2007 г., сключен между [фирма] като арендатор по договори за аренда, вписани в Службата по вписване при Казанлъшки районен съд за масиви в землището на [населено място] (втори арендатор) и [фирма] (арендатор), съгласно който Втори арендатор, притежаващ по договори за аренда право по чл. 11, ал. 1 от Закона за арендата в земеделието и съгласно т. 7, б. „в” от първичните договори за аренда, в която изрично е предвидено правото на арендатора да преарендува целия обект по договорите, по силата на сключения договор, преарендува целия обект на договорите и прехвърля всичките си права по договора за аренда върху обекта на договорите – земя, находяща се в [населено място], общ. П. баня, общо 74 хектара, от които 53 хектара с розови насаждения, 3 хектара с лавандулови насаждения, 6 хектара с висок процент неприхванати лавандулови насаждения и 12 хектара без насаждения, подробно описана в 4 списъка, нераздела част от договора, за срок от 10 до 11 години от м.09.2007 г. до края на 2017 г., съответно 2018 г., в зависимост от датата на сключване на първичните договори за аренда.

Съгласно т. 4 от договора за преарендуване [фирма] придобива всички права на [фирма] върху всички подобрения, направени върху преарендуваната земя (включително без ограничение розовите и лавандуловите насаждения), както и собствеността върху всички добиви и плодове от насажденията върху отдадените под аренда земи, съгласно чл. 2, ал. 2 от Закона за арендата в земеделието и правото да придобие целия селскостопански инвентар, внесен в отдадените под аренда обекти, срещу което се задължава да заплати на [фирма] сумата в размер на 624 000 евро, от които 520 000 евро договорена цена и 104 000 евро ДДС в следните срокове: а) в срок от 7 дни от подписването на договора 312 000 евро, от които 260 000 евро дължима сума и 52 000 евро ДДС за заплащане на подобрения върху арендованата земя; б.) останалите 312 000 евро, както следва: - 306 000 евро, от които 254 000 евро договорена сума и 61 200 евро ДДС върху нея; - 5000 евро за заплащане на селскостопански инвентар (трактори и приставки към тях) и микробус „Нисан”, които ще бъдат предмет на отделен договор; - 1000 евро – плащане съгласно нотариален акт за покупко-продажба на 0,67 хектара земеделска земя в землището на [населено място], местността „С.”, сключен в деня на второто плащане, уговорено с договора. Предвидено е сумите по т. 4 „б” от договора да бъдат заплатени в срок от 45 календарни дни от датата на сключване на договора.

Съгласно ПИНП № 04 -53-06-1762 от 02.02.2009 г. на [фирма] е връчено ИПДПОЗЛ № 04-53-06-1762 от 16.12.2008 г. относно процесната доставка. Въз основа на представените документи органите по приходите констатира, че дружеството е арендатор на земеделска земя, засадена с розови и лавандулови насаждения в землището на [населено място], общ. П. баня, които права преарендува на ревизираното лице съгласно договор за преарендуване от 13.09.2007 г., за което е издадена фактура № 88 от 10.01.2008 г. Установено е и няма спор, че фактурата е декларирана и е отразена в дневника за продажби и в СД за данъчен период м.01.2008 г.

Въз основа на проверка в счетоводството на [фирма] органите по приходите констатира, че съгласно инвентарната книга с налични активи към 31.12.2007 г. счетоводно са заприходени 257 декара розови насаждения към 31.03.2004 г. на стойност 108 248,40 лева, и съответно, няма отразени в счетоводните регистри

лавандулови насаждения.

С фактура № 3 от 11.09.2007 г., издадена от [фирма] [фирма] е закупило „подобрения върху розовите насаждения” в размер на 127 декара на стойност 222 916,67 лева, които са заведени по сметка 201 и в инвентарната книга. Ревизиращите приемат, че новозакупените розови насаждения по цитираната фактура № 3 от 11.09.2007 г. не съответстват на обекта по договора за преарендуване от 13.09.2007 г. Съгласно сключения договор са прехвърля собственост върху 53 хектара розови насаждения и 9 хектара лавандулови насаждения.

За установяване на обстоятелството дали в счетоводството на [фирма] са заведени розови и лавандулови насаждения в размер (площ), съответстващ на извършената продажба съгласно договора от 13.09.2007 г. е връчено ново ИПДПОЗЛ на доставчика с изх. № 04-53-06-451 от 13.03.2009 г. В отговор са представени допълнително споразумение към договора за преарендуване от 13.09.2007 г. и договор за преарендуване на земеделска земя от 18.12.2007 г. Съгласно допълнително споразумение към договора за преарендуване страните се споразумяват общият размер на преарендованата земя да е 71,4 хектара, от които 50,4 хектара с розови насаждения и 9 хектара лавандулови насаждения.

Съгласно договор за преарендуване от 18.12.2007 г, сключен между [фирма] (арендодател), [фирма] (втори арендодател) и [фирма], се прехвърлят права по договори за аренда върху обекта на договорите – земя, находяща се в [населено място], общ. П. баня, общо 26, 251 декара. Съгласно т. 4 от договора [фирма] придобива всички права на [фирма] и [фирма] върху всичките подобрения, направени върху преарендуваната земя, както и собствеността върху всички добиви и плодове от насажденията върху отдадените под аренда земи. Страните са съгласяват, че цената на предоставеното ползване на обекта на преарендуване е включена в сумите, дължими от арендатора на втори арендатор по силата и условията на договора за преарендуване на земеделска земя, сключен на 13.09.2007 г. В договора няма уговорено възнаграждение от [фирма] на [фирма].

В хода на ревизията е констатирано, че в отговор на връченото второ ИПДПОЗЛ [фирма] не е представило справка с какви насаждения разполага дружеството към 13.09.2007 г., как са заведени счетоводно и кога са изписани. [фирма] е издала на [фирма] фактури № 3 от 11.09.2007 г. и № 4 от 07.01.2008 г. с предмет – продажба на ДМА, като същите са заведени в сметка 201 и в инвентарната книга на [фирма] като розови насаждения, без аналитичност, количества и единична цена. От представената оборотна ведомост за м. 01.2008 г. е извършено отписване на насаждения от сметка 201, включително закупените от [фирма] насаждения по описаните две фактури.

Въз основа на така събраните по време на ревизията доказателства органите по приходите обосновават извода, че предмет на договорите от 13.09.2007 г. и от 18.12.2007 г. са правата на преарендуване (представляващи дълготраен нематериален актив) и трайните насаждения, подобренията върху тях. Едновременно с това ревизиращите приемат, че [фирма] притежава само розови насаждения в размер на 257 декара, а отделно са придобити и розови насаждения в размер на 26,251 декара от [фирма] или доставчикът разполага с трайни насаждения в размер на 283, 251 декара, които е могъл да прехвърли

на [фирма]. Според органите по приходите доставчикът не е разполагал с целия размер на описаните в договора за преарендуване насаждения – 530 декара розови насаждения и 90 декара лавандулови насаждения, поради което с РД и с РА правото на данъчен кредит по фактура № 88 от 10.01.2008 г. е коригирано процентно съгласно признатите за налични декари розови насаждения.

Така извършената корекция на правото на данъчен кредит и непризнаването на данъчен кредит за сумата от 53 277, 74 лева по процесната фактура, издадена от [фирма] е необоснована и е извършена в нарушение на материалния закон, като е налице неправилно установяване на фактите и обстоятелствата от значение за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчен период м.01.2008 г.

Предмет на процесната фактура е „доплащане по договор от 13.09.2007 г.” с ДО – 498 736,65 лева и ДДС в размер на 99 747,33 лева. Неправилно органите по приходите квалифицират предмета на сключения договор за преарендуване на две отделни доставки – от една страна, доставка за прехвърляне на права, и от друга страна, на доставка за прехвърляне на право на собственост върху трайни насаждения. В процесния случай площта на преарендуваните площи е неотнормирана към стойността на извършената стопанска операция видно от описания начин на плащане в т. 4 от договора за преарендуване от 13.09.2007 г. Предмет на доставката по фактурата не е прехвърляне право на собственост върху определена стока или насаждения, както и не е дадена стойност на прехвърляне на право на аренда върху земя. В тази връзка необосновано ревизиращите са отчетили наличието на счетоводно отразени при доставчика [фирма] трайни насаждения в размер на 283,251 декара, които е могло да бъдат прехвърлени на получателя и съответно, са извършили корекция на данъчния кредит съобразно така притежаваните активи. При извършване на ревизията ревизиращите не са извършили всички необходими процесуални действия, насочени към установяване на фактите от значение за задълженията по ЗДДС за данъчен период м.01.2008 г. Няма извършени насрещни проверки на [фирма] и на Б. Г. К. в качеството им на праводатели по първите договори за аренда. Изводът за липса на реалност на доставката е направен само на базата на счетоводното отразяване на насажденията у доставчика [фирма], като не е използвана възможността за оглед на място по чл. 37, ал. 7 от ДОПК, т.е. да се установи дали активите са действително налични. Не е възложено извършването на експертиза от вещо лице, което на място да извърши оглед и да даде отговор за съответствието с предмета на доставките с посочените за тях особености. В тази връзка в хода на съдебното производство е прието заключение по съдебно-агрономическа експертиза (САЕ), което е изготвено след анализ на доказателствата по делото и оглед на място в землището на [населено място], общ. П. баня, което съдът изцяло кредитира, като компетентно изготвено. В заключението са описани видовете насаждения – розови и лавандулови, точното им местонахождение, възрастта и общият им размер. Заключение на САЕ установява наличието на 41.11 хектара розови насаждения (8 годишна възраст), 12,18 хектара розови насаждения (4 годишна възраст) или общо 53.29 хектара розови насаждения и съответно, 9.86 хектара лавандулови насаждения (8 годишна възраст). При изслушването на

вещото лице в съдебно заседание същото поддържа, че съгласно приложенияте по делото договори общата площ на насажденията е 62 хектара, а на място експертът е установил 63.15 хектара, като тази разлика се дължи на използваните при изготвяне на договора скици от планове за земеразделяне, докато вещото лице си е служило с картни листове, които дават точни данни и за релефа на местността. Превишението над договореното не може да бъде ценено във вреда на оспорващия, доколкото то е установено при направен обстоен оглед на място от вещото лице и при използване на по-точен и по – прецизен метод за измерване на площта на насажденията. Наличието на активите (трайните насаждения) по договора за преарендуване от 13.09.2007 г. се потвърждава и от другите събрани по време на съдебното производство писмени доказателства. От съдържанието на приложенияте сертификация на екологични стандарти (CERES GmbH), анекс към сертификат №224 (ЕЕС 2092/91) и № 225 (NOP) от 04.09.2007 г. се установява, че под управлението на [фирма] се намират 65,75 хектара органични полета с отглеждане на култура – рози и 17 хектара органични полета с отглеждана култура – лавандула. Видно от общо заявление за едно плащане 9541794 от 11.04.2007 г., подаден от [фирма] до ДФ „Земеделие” – ОРА С. 3. дружеството кандидатства по схема за единно плащане, към което са приложени 4 бр. карти с очертаното местоположение на ползваните земеделски парцели, като в приложение № 1 – таблица на използваните парцели са посочени такива с обща площ 50,97 хектара, находящи се в землището на [населено място]. От извлечение от 11.12.2010 г. от И. – регистър „Директни плащания” – ДФ „Земеделие”, ОРА – С. 3. е видно, че за бенефициента [фирма] при азявена на 11.04.2007 г. площ от 50,97 хектара е установена площ след проверка за избираемост на парцел без значение на големината 50,57 хектара и е установена след проверка за избираемост на парцелите, включително минимална големина на парцел, обща площ 50,57 хектара, която е оторизирана за изчисляване на плащането.

В допълнение следва се посочи, че наличието на активи съгласно договора за преарендуване, които да са преминали в патримониума на [фирма] се потвърждава от представения в хода на ревизията приемо-предавателен протокол от 15.01.2008 г. към договора за преарендуване от 13.09.2007 г., както и приложенияте нотариални актове.

Незаконосъобразността на ревизионния акт в тази му част се потвърждава и от непоследователните действия на органите по приходите и нееднаквото третиране на един и същи предмет на доставка. Видно от РД № 800981 от 16.05.2008 г. и издадения въз основа на него РА №[ЕИК] от 20.06.2008 г., издаден от И. Г. И. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град за данъчен период 01.09.-30.09.2007 г. [фирма] е упражнило право на данъчен кредит по фактура № 0.....60 от 13.09.2007 г., издадена от [фирма] с предмет – вноска по договор с данъчна основа в размер на 508 515,80 лева и ДДС в размер на 101 703,16 лева. Органите по приходите са обсъдили съдържанието на представения договор за преарендуване от 13.09.2007 г., като са приели, че по фактура № 60 от 13.09.2007 г., издадена от [фирма] е налице доставка на услуга – преарендуване на земеделска земя срещу насрещна престация на основание чл. 9, ал. 1, т. 3 от ЗДДС; настъпило е данъчно но събитие по реда на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС(извършено е плащане на 13.09.2007

г. съгласно уговореното в договора); данъкът е изискуем по реда на чл. 25, ал. 5, т. 1 от ЗДДС; данъкът е начислен по реда на чл. 86, ал. 1 от ЗДДС; възниква право на приспадане на данъчен кредит по реда на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС; ревизираното лице е изпълнило условията за упражняване на правото на данъчен кредит по реда на чл. 71, т.1 от ЗДДС; услугата ще се ползва за последващо извършване на облагаема доставка - по реда на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС – на преарендованата земя е насадена маслодайна роза (дружеството придобива и насажденията по договора за аренда), от която впоследствие се извлича масло за парфюмерийната промишленост. Следователно, след като с влязъл в сила ревизионен акт, издаден по отношение на данъчно задълженото лице е прието, че по фактура с предмет – плащане на вноски по договор за преарендуване от 13.09.2007г. е настъпило данъчно събитие за периода 01.09-30.09.2007г., то е недопустимо ревизиращите да приемат друго становище и да извършат преквалификация на предмета на доставката, като коригират данъчния кредит за м.01.2008г. съобразно заведените в счетоводството на доставчика [фирма] трайни насаждения. Налице е пълна идентичност в предмета на доставката и фактите на осъществяването ѝ по фактура № 60 от 13.09.2007 г. и по фактура № 88 от 10.01.2008 г., издадени от [фирма]. Наличието на последователност и предвидимост в действията на органите по приходите е необходим елемент от обективното установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията на ревизираните субекти, като нарушаването на този принцип накърнява правната сфера на данъчно-задължените лица и води до извода за незаконосъобразност на ревизионния акт в тази му част. Допълнителен аргумент в тази насока е и липсата на корекции на декларираната данъчна основа на извършените доставки от [фирма] за данъчен период 01.09-30.09.2007 г. и 01.01.-31.01.2008 г., установена с влязъл в сила ревизионен акт №[ЕИК] от 23.02.2009 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. 3..

По така изложените съображения съдът намира, че жалбата на „Р. В. Б.“ срещу ревизионния акт в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 88 от 10.01.2008 г., издадена от [фирма] се явява основателна и ревизионният акт в тази му част следва да се отмени като незаконосъобразен.

II. По отношение на извършеното намаляване на размера на декларираната от [фирма] данъчна загуба за 2007 г.:

В хода на ревизията е констатирано и не се оспорва от жалбоподателя, че основната дейност на ревизираното лице е отглеждане на масиви с розови насаждения с цел добиване на розов цвят. През 2007 г. не са отчетени приходи от реколтата от розови насаждения поради необходимото технологично време за отглеждането им. Установено е, че са направени разходи за дизелово гориво във връзка с обработката на земята със селскостопанска техника в размер на 4764,66 лева и разходи за заплати и осигуровки на наетите работници (ръководител участък земеделие, оператори на ССМ, пазачи, цветопроизводители) общо в размер на 20 635,83 лева, които са отчетени като текущи. При тези факти органите по приходите приемат, че направените преки разходи във връзка с отглеждането на розовите насаждения следва да се отнасят като разходи за незавършено производство, представляващо

съвкупност от разходи, от които се очаква да се произведе продукцията. На основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО не са признати за данъчни цели отчетените разходи в размер на 25 400,49 лева, тъй като са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство и с тази сума е определен размер на данъчна загуба от 31 766, 68 лева за 2007г.

Така приетото от органите по приходите е правилно и обосновано. Неоснователно е твърдението на жалбоподателя, че ревизиращите не са изложили мотиви по какъв начин приемат, че описаните разходи са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. Надлежни мотиви, обусловили извода на органите по приходите за коригиране на данъчния финансов резултат за 2007 г., са отразени в ревизионния доклад, съставляващ неразделна част от оспорения ревизионен акт. Направените преки разходи от дружеството, описани по-горе е следвало да бъдат отчетени като незавършено производство, формирано като съвкупност от разходи, от които се очаква да се произведе продукцията, доколкото през 2007 г. няма отчетени приходи от реколтата от розови насаждения, а не да бъдат отчитани като текущи разходи. Разходите се отнасят до използвано гориво за селскостопанска техника за обработка на земята (сумата от 4 764,66 лева) и до изплатените възнаграждения на работниците, чиято дейност е свързана с отглеждането на розови насаждения (сумата от 20 635,83 лева). Правилно е приложена нормата на чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, съгласно която разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Съобразно така приетото от деклариращия данъчен финансов резултат – данъчна загуба в размер на 57 167,17 лева е извадена сумата на отчетените в нарушение на счетоводното законодателство разходи в общ размер на 25 400,49 лева, като е получена крайната сума от 31 766,68 лева данъчна загуба, посочена в РА. Неоснователно е и твърдението на жалбоподателя, че така извършеното намаляване на размера на данъчната загуба за 2007 г. от органите по приходите е направено въз основа на констатираните счетоводни нарушения при доставчика – [фирма], тъй като се установява по несъмнен начин, че се касае за формиран правен извод относно отчетени от страна на ревизираното лице разходи за 2007 г.

Съобразно гореизложеното ревизионният акт в частта на извършеното намаляване на данъчната загуба за 2007 г. по ЗКПО се явява издаден при правилно приложение на материалния закон.

По тези съображения настоящият съдебен състав намира, че жалбата на [фирма] е частично основателна и оспореният ревизионен акт следва да се отмени в частта относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 53 277, 74 лева по фактура № 88 от 10.01.2008 г., издадена от [фирма], а в останалата си част – жалбата да се отхвърли.

При този изход на спора на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, ответната страна следва да бъде осъдена да заплати на [фирма] направените по делото разноси в размер на 1760, 61 (хиляда седемстотин и шестдесет лева и шестдесет и една стотинки) лева съразмерно на уважената част от жалбата.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, IV състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма] ревизионен акт № [ЕГН] от 07.05.2009 г., издаден от Р. Е. К. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. град в частта на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 53 277,74 лева по фактура № 88 от 10.01.2008 г., издадена от [фирма], потвърден с решение № 1413 от 12.10.2009 г. на и.д. директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място].

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] в останалата ѝ част.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], [населено място] направените по делото разноси в размер на размер на 1760, 61 (хиляда седемстотин и шестдесет лева и шестдесет и една стотинки) лева съразмерно на уважената част от жалбата.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: