

РЕШЕНИЕ

№ 2845

гр. София, 24.08.2010 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 02.06.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова и при участието на прокурора Георгиев, като разгледа дело номер **2225** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 5633 от 16.03.2010 г., подадена от “М. Б.” Е., Г. С., Ч. упълномощения А. И. Ш., срещу Ревизионен акт № */09.11.2009 г., издаден от Е Л И – главен инспектор по П. в ТД на Н. – С., потвърден с решение № 45/14.01.2010 г. на Д. на Д. „О.” – С..

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на непризнат данъчен кредит в размер на 20 000.00 лв. по фактура № 0...01169 от 08.10.2008 г., издадена от „Ди ес строй” Е.. Счита, че неоснователно ревизиращият орган е приел, че не е налице доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ и не е съобразил последиците от постигане на съглашение по договор за встъпване в дълг и предварителен договор за продажба на акции в новоучредено дружество. Претендира направените по делото разноски.

Ответникът – Директорът на Д. „О.” - С., Ч. процесуалния си представител оспорва жалбата, като неоснователна и недоказана, по съображения, изложени в решение № 45/14.01.2010 г. на Д. на Д. „О.” - С.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на С градска прокуратура е дал заключение, че жалбата е неоснователна и недоказана.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и

становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА № */09.11.2009 г. е издаден от Е Л И – главен инспектор по П. в ТД на Н. – С. в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на „М. Б.” ООД по ЗДДС за периода 04.02.2009 г. – 31.05.2009 г., възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 904359/19.06.2009 г., издадена от М Г Р, на длъжност Началник сектор „Ревизии” в Д. ДОК на ТД на Н. - С., компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-131 от 22.03.2007 г. на Д. на ТД на Н. С.-град. Определен е срок за извършване на ревизията до 2 месеца, считано от датата на връчване на заповедта, като същата е връчена на 30.06.2009 г. на упълномощено от дружеството лице.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 904359/11.09.2009 г., връчен на упълномощено от дружеството лице на 12.10.2009 г. Ревизираното лице е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, като е подало възражение вх. № 1453-00-13688 от 29.10.2009 г. Същото е преценено като неоснователно и е издаден Ревизионен акт № * от 09.11.2009 г. от Е Л И – главен инспектор по П. в ТД на Н. – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 904359 от 25.09.2009 г. РА е връчен на упълномощено лице от дружеството-жалбоподател на 13.11.2009 г. С вх. № 1453-00-15316/30.11.2009 г., изпратена по пощата на 27.11.2009 г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, е постъпила жалба до Д. на Д. „О.”.

С Решение № 45/14.01.2010 г. на Д. на Д. „О.” П. ЦУ на Н. – С., издадено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, РА № * от 09.11.2009 г. е потвърден. Решението е връчено на упълномощено лице от дружеството на 15.01.2010 г., а жалбата до съда е подадена по пощата на 28.01.2010 г., поради което като допустима следва да бъде разгледана по същество.

С оспорения ревизионен акт е намален размерът на декларирания от дружеството данък за възстановяване със сумата в размер на 20 000 лв., като вместо претендирания от жалбоподателя данък върху добавената стойност за възстановяване в размер на 94 663.53 лв. е признат данък върху добавената стойност за възстановяване в размер на 74 663.53 лв.

В хода на ревизията е установено, че през ревизираните периоди дружеството е извършвало основно сделки с недвижими имоти - покупки и замени. Регистрирано е данъчно на 16.03.2001 г. и по ЗДДС на 04.02.2009 г. Процесната ревизия е първа за периода.

За м. февруари 2009 г. “М. Б.” Е. претендира право на приспадане на данъчен кредит в размер на 94 663.53 лв. на основание чл. 74 от ЗДДС за налични активи, придобити преди датата на регистрация по ЗДДС. За целта и в указания от закона срок е подаден регистрационен опис по образец за налични активи. На стр. 6 от ревизионния доклад е направена констатация, че в опис е включена фактура № 0...01169 от 08.10.2008 г., издадена на жалбоподателя от „Д” ООД, ЕИК по БУЛСТАТ *, с данъчна основа в размер на 100 000.00 лв.,

данък в размер на 20 000.00 лв. и предмет на доставка „Аванс по договор от 16.04.2006 г. и в съответствие с договор от 06.10.2008 г.”.

На доставчика е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице изх. № 1453-00-11381 от 07.09.2009 г., изпратено по пощата с обратна разписка. Представени са документи с опис, въз основа на които ревизиращият орган е установил, че фактурата е включена в дневника за продажби на доставчика за съответния период, сделката е осчетоводена и данъкът е начислен съгласно закона. Представен е договор за встъпване в дълг от 06.10.2008 г. между Е М И, ЕГН * от Г. П, У. „Р” № 4, наречена длъжник, „Д” ООД, наречено кредитор, и дружеството-жалбоподател, наречено поемател. По силата на договора жалбоподателят се явява съдлъжник на Е М И за уреждане на задължения към кредитора - „Д” ООД, произтичащи от договор за строителство от 16.04.2006 г., сключен между Е М И и „Д” ООД.

С Договор от 16.04.2006 г. между Е М И, наречена възложител и „Д” ООД, наречено изпълнител, е уговорено изпълнителят да извърши за своя сметка и със собствени средства /или Ч. наети от него подизпълнители/ строителство на обект, находящ се в УПИ XIII, кв. 36а по плана на Г. П, а именно: жилищна сграда със стаи за настаняване със застроена площ /ЗП/ 230.20 кв. метра и разгърнатата застроена площ /РЗП/ 1 338.00 кв. метра. Договорена е цена на СМР - 348 105.60 лв., с включен ДДС, платима на вноски, както следва: след акт за приемане на конструкцията с протокол обр. 14, но не по-късно от 10.10.2008 г. - 120 000.00 лв., вкл. ДДС; 141 188.60 лв., вкл. ДДС в срок до 30.10.2008 г.; след съставяне на протокол обр. 15 и въвеждане на сградата в експлоатация - останалата част от цената в размер на 86 917.00 лв., вкл. ДДС.

Съгласно чл. 1/1/ от Договор за встъпване в дълг от 06.10.2008 г., подписан между Е М И, като длъжник, „Д” ООД, като кредитор и жалбоподателя, като поемател, длъжникът приема поемателя като съдлъжник за уреждане на задълженията си към кредитора, произтичащи от договора за строителство от 16.04.2006 г., като съгласно чл. 1/2/ поемателят приема да встъпи в дълга на длъжника и да изпълни задължението, описано в чл. 1/3/ от договора за встъпване в дълг в съответствие с предварителен договор за продажба на акции от новоучредено търговско дружество, в капитала на което са включени обекти, находящи се в построената и подлежаща на въвеждане в експлоатация жилищна сграда със стаи за настаняване. Задължението, предмет на договора за встъпване в дълг, се удостоверява с приложения договор за възлагане на СМР от 16.04.2006 г., като по отношение на неговия размер и обезпеченост не са налице нововъзникнали обстоятелства. Кредиторият от своя страна дава съгласие поемателят да встъпи в дълга, като поемателят и длъжникът да отговарят като солидарни длъжници П. уреждане на задължението, описано в чл. 1/1/ от договора, П. наличие на правната обвързаност по договора за продажба на акции под условие. Съгласно чл. 3 от договора за встъпване в дълг, длъжникът и поемателят отговарят солидарно пред кредитора П. уреждане на задълженията, като задължението отпада, независимо кой от солидарните длъжници го

изплаща.

Във връзка с описаните по-горе договори на жалбоподателя е издадена фактура № 0...01169 от 08.10.2008 г. от „Д” ООД, осчетоводена от последното по дебита на счетоводна сметка 411 Клиенти - СМР аванс по договор от 16.04.2006 г. и от 06.10.2008 г. За доказване на извършено по фактурата плащане е представено копие на банково извлечение.

След анализ на представените доказателства и установената въз основа на тях фактическа обстановка ревизиращият орган е приел, че жалбоподателят встъпва в дълг, но не е получател на стоки или услуги от доставчика „Д” ООД. От това следва, че данъкът по спорната фактура е начислен без основание и неправомерно. В съответствие с този извод и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС на задълженото лице е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 0...01169 от 08.10.2008 г., издадена от „Д” ООД и включена в регистрационен опис на налични активи съгласно чл. 74 от ЗДДС.

Към възражението срещу ревизионния доклад задълженото лице е приложило Устав на „Р” ЕАД, ЕИК по БУЛСТАТ * - Г. С. от 29.12.2008 г., а към жалбата срещу ревизионния акт е представило: протокол от заседание на съвета на директорите на „Р” ЕАД от 23.01.2009 г., на което е прието решение за издаване на книга на акционерите по образец и приемане на образец на временни удостоверения и вземане на решение за издаване на временни удостоверения на акционерите, удостоверяващи притежаването /записването/ на акции от капитала на дружеството; и временно удостоверение № 1, издадено на Е М И за удостоверяване на притежанието на 100 000 броя поименни и неделими акции с номинал 1.00 лв. П. записан капитал на „Р” ЕАД, Г. С. 230 570 лв., разпределен в 230 570 броя поименни и неделими акции с номинална стойност 1.00 лв. на всяка от тях. На удостоверението е отбелязано джиро от 26.01.2009 г. на 100 000 броя поименни и неделими акции с джиратар „М. Б.” Е..

„Р” ЕАД е вписано в Търговския регистър на 22.01.2009 г., с капитал в размер на 230 570 лв., от които внесен 230 570 лв. под формата на непарична вноска. С учредителен протокол от 29.12.2008 г. е взето решение за учредяване на „Р” ЕАД, със седалище и адрес на управление: Г. С., БУ. „Ч” № 46, . 2, ап. 9; капитал в размер на 230 570 лева, разпределен в 230 570 броя обикновени поименни акции; с акционер - учредител и едноличен собственик на капитала - Е М И. Капиталът на дружеството е формиран от непарична вноска с предмет право на собственост върху недвижими имоти, изградени на етап „груб строеж”. За удостоверяване на стойността на апорта е приложен Оценителски доклад от 14.11.2008 г., в който е посочено, че предмет на апортната вноска са недвижими имоти, находящи се в жилищна сграда в УПИ XIII, кв. 36а по плана на Г. П, собственост на учредителя на ЕАД, а именно - ателие № 1 с площ 18.80 кв.м., ателие № 2 с площ 19.30 кв.м., ателие № 3 с площ 77.95 кв.м, гараж с площ 14.25 кв.м. и апартамент № 4 с площ 47.40 кв.м., изградени в завършен вид без външно ел. хранване, П. справедлива пазарна стойност в размер на 230 570 лв.

Посочените недвижими имоти са придобити от Е М И, в резултат на упражнено

право на строеж по Договор за отстъпено право на строеж от 30.04.2004 г., сключен от същото лице с Община П. Съгласно договора общината като собственик на общински недвижим имот, представляващ УПИ XIII, кв. 36а по плана на Г. П., целият с площ 430 кв. метра, учредява на Е М И правото да построи предвидената в плана жилищна сграда. За целта на същото лице е издадено Разрешение за строеж № 124 от 06.12.2004 г. Изграденият обект е приет с констативен акт обр. 15 за установяване годността за приемане на строежа от 04.12.2008 г., с възложител Е М И и изпълнител „Д” ООД.

В съдебното производство от жалбоподателя е представено заверено копие от договор за покупко-продажба на акции, сключен на 06.10.2008 г. между Е М И - продавач и „М. Б.” Е. - купувач, съгласно който продавачът се задължава да прехвърли на купувача 100 000 броя обикновени поименни акции с право на глас, всяка с номинална стойност 1 лев, представляващи 43.37% от капитала на новоучредяващо се акционерно дружество „Р” ЕАД, а купувачът се задължава да встъпи като съдължник и плати дълга на продавача към „Д” ООД в размер на 120 000.00 лв. с ДДС, възникнал въз основа на договор за възлагане на СМР от 16.04.2006 г.

П. така установената фактическа обстановка, Административен съд С., обосновава следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт, включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № */09.11.2009 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Н., в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № К 904359 от 25.09.2009 г. Ревизията е проведена законосъобразно. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК, като П. определянето на данъчните задължения на жалбоподателя е приложен правилно материалният закон – ЗДДС.

Съгласно чл. 74, ал. 1 от ЗДДС, регистрирано лице по чл. 96, чл. 97, чл. 98, чл. 100, ал. 1 и 3, чл. 102 или чл. 132 има право на приспадане на данъчен кредит за закупените или придобитите по друг начин или внесените активи по смисъла на Закона за счетоводството преди датата на регистрацията му по този закон, които са налични към датата на регистрацията. Субективното право на едно лице да ползва данъчен кредит за начислен данък преди регистрацията по ЗДДС представлява изрично законово изключение от общото правило, че кредит могат да приспадат единствено регистрираните по закона лица. То е уредено като особен режим на ползване на данъчен кредит и за упражняването му следва да са налице кумулативните изисквания на чл. 74, ал. 2, т. 1 - 4 от ЗДДС - П. упражняване право на кредит за придобити преди датата на регистрацията по ЗДДС активи или на чл. 74, ал. 3, т. 1 - 6 - П. упражняване право на кредит за

получени преди датата на регистрацията по ЗДДС услуги.

В процесната фактура № 0...01169 от 08.10.2008 г. е посочен предмет на доставка аванс, като са вписани договор от 16.04.2006 г. - за извършване на СМР и договор от 06.10.2008 г. - за встъпване в дълг.

От представените по административната преписка документи, се установява, че са извършени и изцяло приети СМР на обект: Жилищна сграда, с възложител по договор от 16.04.2006 г. Е М И и изпълнител „Д” ООД. Възложителят е и лицето, на което е издадено разрешение за строеж и което е приело изградения обект съгласно констативен акт обр. 15 за установяване годността за приемане на строежа от 04.12.2008 г. Жалбоподателят не е страна по договора от 16.04.2006 г., нито формира актив в резултат на извършените строително-ремонтни работи, който да се третира като придобит преди датата на регистрацията по ЗДДС. Това е така, въпреки наличието на договор за встъпване в дълг.

Съгласно чл. 101 от ЗЗД, трето лице може да встъпи като съдлъжник в определено задължение по съглашение с кредитора или с длъжника. Ако кредиторът е одобрил съглашението за встъпване, то не може да бъде отменено или изменено без негово съгласие. Първоначалният длъжник и встъпилото лице отговарят към кредитора като солидарни длъжници. Последствията, които настъпват П. встъпването в дълг, П. който третото лице става съдлъжник, са в полза на кредитора, който се снабдява с още един длъжник, П. това солидарно отговорен с първоначалния. За разлика от прехвърлянето на договорно правоотношение по чл. 102, ал. 3 от ЗЗД, П. което третото лице поема чужд дълг, но срещу насрещното вземане на длъжника, П. встъпването в дълг за съдлъжника не възниква право на вземане към кредитора.

От горното следва, че в процесния случай жалбоподателят, в качеството му на съдлъжник, не става страна по договора за строителство, нито получава правото да придобие извършените СМР, поради което правилно органите по П. са приели, че фактура № 0...01169 от 08.10.2008 г. е издадена на жалбоподателя без основание.

Получател на доставката по договор от 16.04.2006 г. е възложителят по този договор - Е М И, на която е учредено правото на строеж. Съответно това е лицето, на което доставчикът, „Д” ООД, е следвало да издаде фактура П. условията на договора за строителство и предвид разпоредбите на чл. 113, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно визираните правни норми доставчикът е длъжен да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или П. получаване на авансово плащане, но данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС е доставката, а не авансовото плащане. От това следва, че фактура се издава на лицето - получател на доставката, тъй като тя е определяща за възникване на задължението за начисляване на данък, а не на лицето, извършило плащането.

На какво основание жалбоподателят е встъпил в дълга, е ирелевантно за облагането по ЗДДС на процесната доставка на строителни услуги, резултатът

от която е изцяло в патримониума на възложителя на СМР. Уговорката в договора за встъпване в дълг, съгласно която поемателят приема да встъпи в дълга на длъжника в съответствие с предварителен договор за продажба на акции в новоучредено търговско дружество, както и направените с жалбата възражения в тази насока, не водят до фактически и правни изводи, различни от горните.

Видно от документите по преписката, „Д“ ООД е изпълнило задълженията си за изграждане на обект, произтичащи от договор с физическото лице Е М И. Това обстоятелство е удостоверено с приемане на обекта с констативен акт обр. 15 от 04.12.2008 г. В последствие е учредено еднолично акционерно дружество, чийто капитал е формиран от внесена непарична вноска, представляваща част от процесната жилищна сграда. Считано от вписване на дружеството в Търговския регистър правото на собственост върху апортираните недвижими имоти се прехвърля от физическото лице Е М И на юридическото лице „Р“ ЕАД. Последващо придобиване от страна на жалбоподателя на акции от това дружество означава, че като титуляр на акциите той участва с тях в капитала на дружеството, но не и че е съсобственик на дружественото имущество. Титуляр на вещното право на собственост е самото акционерно дружество, а не неговите акционери.

Преценката на всички представени по делото доказателства в тяхната съвкупност обосновава извод за неизпълнение на изискванията на нормата на чл. 74, във вр. с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, поради факта, че “М. Б.” Е. не е получател на стоки или услуги от доставчика „Д” ООД, поради което ДДС в размер на 20 000 лв. е начислен неправомерно и за дружеството съгласно чл. 70, ал. 5 от ЗДДС не е налице право на данъчен кредит.

Предвид всичко изложено по-горе, настоящият състав намира, че обжалваният РА № */09.11.2009 г. е законосъобразен и жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

По делото е направено искане за присъждане на съдебно-деловодни разноски, което е основателно, с оглед изхода на делото, поради което в полза на ответника по жалбата следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 850 лв. (осемстотин и петдесет лева).

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд С. – град, Първо отделение, 18-ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на “М. Б.” Е., Г. С., срещу Ревизионен акт № */09.11.2009 г., издаден от Е Л И – главен инспектор по П. в ТД на Н. – С., потвърден с решение № 45/14.01.2010 г. на Д. на Д. „О.” – С..

ОСЪЖДА “М. Б.” Е., Г. С., ЕИК по БУЛСТАТ *, да заплати на Д. „О.” П. ЦУ на Н. - град С. сумата 850 лв. (осемстотин и петдесет лева) разноски по делото, представляващи възнаграждение за юрисконсулт.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с

касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните,
че е постановено.

СЪДИЯ: