

РЕШЕНИЕ

№ 2300

гр. София, 08.04.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15
състав**, в публично заседание на 14.03.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **9701** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК .

[фирма], ЕИК[ЕИК], чрез управителя С. Б., оспорва ревизионен акт № [ЕГН]/ 09.01.2012 г., издаден от А. Е., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. в потвърдената с решение № 1981/ 14.08.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 19102,92 лв по фактура № 1000066/ 12.12.2008 г., издадена от [фирма] с предмет плащане съгласно анекс от 12.12.2008 г. към договор за покупка на недвижим имот апартамент Б64 Орхидея хаус, комплекс W. F. V..

Според подателя на жалбата изводите на ревизиращия екип и на ответника са резултат на непълен анализ на установените в производството факти, не са съобразени с българското законодателство и са противоречиви.

Искането до съда е за отмяна на РА и за присъждане на разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

С решение № 1011/ 14.06.2011 г. на органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК е отменен издаденият спрямо [фирма] РА № 20001004116/ 29.10.2010 г. и преписката е върната за извършване на повторна ревизия с указания да се установи по категоричен начин дали ли е право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 10...066/ 12.12.2008

г., издадена от [фирма], като за целта се изследват в пълнота отношенията между доставчика, жалбоподателя и физическите лица Е. Х. и С. Б. след анализ на всички писмени съглашения помежду им, момента на прехвърляне на собствеността на недвижимия имот, извършените плащания, и да се установи датата на настъпване на данъчното събитие за спорната доставка.

Съгласно ЗВР № 1108145/ 11.07.2011 г., изменена със ЗВР № 1111988/ 19.10.2011г., издадени от Р. Я., началник сектор Ревизии в дирекция Контрол при ТД на НАП С. е възложено извършване на ревизия на жалбоподателя с обхват задълженията му по ЗДДС за данъчен период м. февруари 2010 г.

[фирма] е вписано в ТР при АВ през 2008 г. със седалище [населено място] и собственик на капитала Д. Е. Х. и управител С. М. Б.. Основна дейност на дружеството в ревизирия период е инвестиране в недвижими имоти с цел отдаване под наем и последваща продажба при по-добри ценови и пазарни условия предвид нарастващата конкуренция на пазара на недвижими имоти. РЛ е собственик на апартамент В 64 в Орхидея Х., ваканционно селище W. F. V. [населено място], по силата на нотариален акт № 55, том V, рег. № 3149, дело № 1024/ 2008 г. по описа на нотариус рег. № 505 по Р. с район на действие РС Разлог. Отдаването под наем на обектите във ваканционния комплекс, включително собствения на жалбоподателя, се извършва от [фирма], по силата на договор, в който е предвидено, че РЛ ще получава приходи от наеми, калкулирани като 90 % от общия нетен годишен доход от наеми, генериран от всички собственици на имоти, сключили договор с цитираното дружество след приспадане на дължимите такси по поддръжка и управление на комплекса като наемната цена ще бъде разделена между различните собственици по формула съгласно т. 5.1 от договора.

Между [фирма] продавач и Д. Х. купувач, е сключен договор за учредяване вещно право на строеж и построяване на недвижим имот на 15.11.2007 г., по силата на който продавачът се задължава да построи до степен на готовност и продаде на купувачката недвижим имот – апартамент, намиращ се в апартаментен комплекс W. F. V. сграда В – Орхидея Х., вх. 4, със застроена площ от 100,90 кв. метра и 0,67 % идеални части от правото на строеж върху имота, в който се изгражда комплексът. Задълженията на купувачката са да заплати цената на договора на вноски – 30 % от стойността, или 58 603 евро, намалена с резервационната такса, която купувачът може да е заплатил – към датата на сключване на договора; 40 % или 81950 евро в срок до 10 работни дни след като продавачът уведоми купувача, че третата плоча на строежа е завършена или че покривът е завършен в зависимост от това дали купувачът ползва ипотечен кредит; 20 % от цената /40 975 евро на датата на завършване; 10 % или 20 488 евро в срок до 10 работни дни след като продавачът уведоми купувача, че е издадено разрешението за ползване. Уговореният срок за завършване на сградата е до 31.05.2009 г.

На 12.12.2008 г. е сключен анекс към договора между [фирма], Д. Х. и [фирма], по силата на който страните се споразумяват извършените до момента по договора /от 15.11.2007г./ плащания да се считат направени от дружеството-жалбоподател. Финансовите отношения между британската гражданка и ревизирия субект са уредени в отделно съглашение. С решение на едноличния собственик на капитала на РЛ е прието, че платените до момента от Д. Х. на [фирма] суми във връзка със закупуването на имота следва да се считат допълнителна парична вноска по чл. 134 ТЗ. Във връзка със споразумението от [фирма] са издадени фактура № 1000066/ 12.12.2008 г. ДДС 19 102,92 лв – с предмет плащане съгласно анекса; фактура №

1000067/ 12.12.2008 г с начислен ДДС 47760,99 лв и предмет продажба на недвижимия имот съгласно нотариален акт № 55 от 12.12.2008 г. ДО и ДДС по тази фактура са коригирани в намаление с КИ № 1000082/ 06.04.2009 г. ДО 34 730,49 лв и ДДС 7346,10 лв.

РЕ констатира, че от [фирма] са получавани плащания във връзка с цитирания договор, но от банковите извлечения не става ясно кой е извършил плащанията – РЛ или Д. Х., или управителят на ревизираното лице, по отношение на когото от дружеството е декларирано задължение в размер на 377 883,81 лв без да се сочи договор за заем.

Според констативната част на РА съгласно анекса от 12.12.2008 г. към договора за учредяване право на строеж и построяване на недвижим имот ревизираното лице дължи на Д. Х. 58 603 евро /левава равностойност 95514,59 лв/ платена от Д. Х. като страна по договор за учредяване на право на строеж, за която сума е издадена фактура № 01....029/ 01.02.2010 г. от [фирма] – не са представени документи, установяващи връщането на тази сума.

От ревизираното дружество е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 419/ 01.02.2010 г. в размер на 2 503,46 лв авансова вноска за мебели, издадена от [фирма]. За установяване условието по чл. 69 ЗДДС – извършване на последващи облагаеми доставки с имота е представен договор за наем, сключен на 01.01.2009 г. между [фирма], по силата на който жалбоподателят ще получава приходи от наем, калкулирани като 90 % от общия нетен годишен доход от наеми, генериран от всички собственици на имоти, сключили договор с цитираното дружество след приспадане на таксите по поддръжка и управление. За дължимия годишен наем от РЛ са издадени фактури № 1/ 01.12.2010 г. и № 2/ 01.07.2011 г.

РЕ е на становище, че имотът се ползва от РЛ за жилищни нужди първо, защото не е категоризиран по Закона за туризма и второ, защото предварителният договор за покупка на имота е сключен с физическото лице Д. Х.; трето – уговорките по договора за наем означават, че е той е споразумение за получаване на дивидент, тъй като възнаграждението е поставено в зависимост от финансовия резултат на наемателя. Така е мотивиран отказ да се признае право на ДК по фактури № 10...066/ 12.12.2008 г. № 1000067/ 12.12.2008 г. коригирана с КИ № 1000067/ 06.04.2009г., издадени от [фирма] и фактура № 419/ 01.02.2010 г. издадена от [фирма] с предмет покупка и обзавеждане на недвижим имот. След анализ на счетоводните записвания по отношение на придобиването на имота; инвестиционния характер на недвижимостта, дейността на [фирма] е прието, че за РЛ е налице право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури и задължение за начисляване на данък по отношение предоставянето на имота за ползване с данъчна основа направените преки разходи, свързани с извършването ѝ /амортизационните отчисления, такси за управление/ и данъчно събитие съобразно разпоредбата на чл. 25, ал. 4 ЗДДС.

По отношение непризнатото право на данъчен кредит по фактура № 1000066/ 12.12.2008 г., издадена от [фирма] с предмет плащане съгласно анекс от 12.12.2008 г. и начислен ДДС 19 102,92 лв:

Фактурата /по обясненията на РЛ/ е издадена въз основа на тристранното споразумение и с нея се префактурира платеният на [фирма] аванс от Д. Х. по договора от 15.11.2007 г. за учредяване право на строеж и построяване на имот. За извършеното плащане от физическото лице доставчикът е издал фактура № [ЕГН]/ 12.11.2007 г. ДО 95514 лв и ДДС 19102,92 лв. Независимо, че няма връщане на

платената сума от Д. Х., от [фирма] е издадено със същите стойности кредитно известие № [ЕГН]/ 12.12.2008 г. към фактурата. Същия ден е издадена и спорната фактура за повторно фактуриране на вече платения аванс в размер на 95 514 лв – но споразумението не означава, че е направено реално плащане от [фирма], което да бъде документирано чрез издаване на фактура. Налага се извод, че е налице неплатена, но фактурирана сума, която не може да се приеме за авансово плащане и за която не е настъпило задължение за начисляване на данък, респ. данъкът не е станал изискуем по реда на чл. 25, ал. 7 ЗДДС

С подписването на тристранното споразумение не може да се приеме за развален договорът от 15.11.2007 г. първо, защото няма изрично изявление на страните по него, няма и връщане на платения аванс. Но окончателният договор е сключен между двете дружества. След като авансово платените по договора суми от физическото лице за извършване на СМР се считат платени от дружеството по силата на споразумението от 12.12.2008 г. може да се анулира издадената фактура по реда на чл. 116 ЗДДС вр. чл. 26, ал. 2 ЗДДС, съгласно която данъчната основа на фактурата включва и платеното от друго лице по доставката. Най-сетне, след издаването на удостоверение № 36/ 18.08.2008 г. за въвеждане в експлоатация на комплекса не може да се прехвърли вещно право на строеж, както е предвидено в договора от 15.11.2007 г. Формиран е краен извод, че фактура № 66/ 12.12.2008 г. за авансово плащане е издадена без да е налице данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 7 ЗДДС.

РА е съобщен на адресата си по реда на чл. 29, ал. 4 ДОПК на 19.01.2012г. и е оспорен по чл. 152 от кодекса на 02.02.2012 г. Сключено е споразумение за продължаване на срока по чл. 155, ал. 1 до 3 месеца на 30.03.2012 г.

Жалбата срещу мълчаливото му потвърждаване е депозирана в администрацията на ответника на 07.08.2012 г.

С издадено в хипотезата по чл. 156, ал. 6 ДОПК с решение № 1981/ 14.08.2012 г. РА е потвърден в частта си относно отказ да се признае право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 1000066/ 12.12.2008 г., издадена от [фирма].

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

Жалбата е допустима, като подадена в срока по чл. 156 от ДОПК от легитимирано за това лице с правен интерес.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК /в редакцията на нормата преди влезлите в сила на 01.01.2013г. изменения, определящи, че РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя ѝ/, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от ДОПК. Спазена е формата по чл. 120 от ДОПК. Не се установяват съществени нарушения на процедурата по ДОПК при провеждане на ревизията, които обуславят извод за ограничаване правото на защита на ревизираното лице или да препятстват съдебния контрол за спазване на материалния закон при определяне на задълженията, включени в нейния обхват.

Не се спори по делото, че на 15.11.2007 г. между [фирма] и Д. Х. е сключен предварителен договор за учредяване на право на строеж в полза на физическото лице със задължение за дружеството да построи апартамент № В64 като част от комплекса W. F. V., изграден в поземлен имот по плана на [населено място], като с фактура № 0100...029/ 12.11.2007 г. Х. е направила авансово плащане по сделката. На 20.08.2008 г. в Търговския регистър е вписано дружеството–жалбоподател с едноличен

собственик Е. Х.. На 12.12.2008 г. цитираното лице сключва с [фирма] и учреденото дружество [фирма] анекс /л. 28 по номерацията на приложението към делото/, който гласи следното: страните се договарят, че извършените до момента плащания по договора от страна на Д. Е. Х. ще се считат между страните като плащания, извършени от [фирма]. Финансовите отношения между [фирма] и Д. Е. Х. са предмет на отделно споразумение. Предвидено е /чл. 2/, че с подписването си анексът се счита част от договора от 15.11.2007 г. и че всички останали негови клаузи остават непроменени.

На 12.12.2008 г. [фирма] изпраща кредитно известие за разваляне на доставката с Д. Х..

Същия ден – 12.12.2008 г. е сключен договор за покупко–продажба на недвижим имот с нот. акт № 55, том VI рег. № 3149, нот. дело № 1024/ 12.12.2008г. на нотариус рег. № 505 по Р. с район на действие РС Разлог между продавача [фирма] и купувача ревизирано лице. Удостоверение за въвеждане в експлоатация на строеж от четвърта категория апартаментен комплекс W. F. V. е издадено на 20.08.2008 г.

При тези безспорно установени факти органът по чл. 152, ал. 2 ДОПК е обосновал извод, че през спорния данъчен период не е налице основание за ползване на данъчен кредит в спорния размер от дружеството по фактура № 0...066/ 12.12.2008 г. за авансово плащане, която не отразява настъпило данъчно събитие. Основанието за издаването ѝ е „плащане съгласно анекс от 12.12.2008г.” /л. 265 от делото/. Очертаният във фактическата част от решението чрез пълния си текст анекс е сключен на основание договор за учредяване право на строеж и построяване на недвижими имот и предвижда платените до момента суми по основния договор от Д. Х. да се считат платени от [фирма]. Същия ден е сключен и договорът за покупко-продажба във формата на нотариален акт на изработения в завършен вид имот, предмет на предварителния договор от 15.11.2007 г.

В случая не може да се приеме, че анексът, ценен като договор за заместване в правоотношението е данъчно събитие по чл.25, ал.1 и ал.2 от ЗДДС. Данъчно събитие по смисъла на цит. разп. е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица и възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. По силата на анекса не се прехвърля собственост, не е свързан с извършване на услуга. Бе посочено, че предмет на спорната фактура е плащане по анекса от 12.12.2008 г. по предварителния договор от 15.11.2007 г. Такова плащане по делото се установява на 09.11.2007 г. и за него е издадена фактура № [ЕГН]/ 12.11.2007 г. от [фирма] към физическото лице Д. Х.. Тоест авансовото плащане е извършено от друго лице – посоченото физическо лице през м. 11.2007 г. Действително съгласно чл.25, ал.6 от ЗДДС когато преди да е възникнало данъчно събитие с прехвърляне на собствеността върху вещь се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането). Чрез анекса, ценен като съглашение за заместване, се цели прехвърляне на правоотношението по предварителния договор в това число на извършеното по него авансово плащане от физическото лице на дружеството жалбоподател. В случая обаче прехвърлянето на правоотношението, уговорено между страните по предварителния договор и по нотариалния акт, не поражда наведените правни ефекти, относими към правото на данъчен

кредит, предмет на настоящото производство, а именно: било извършеното авансово плащане да се приеме като такова, извършено от [фирма], било разваляне на доставката (авансовото плащане по предварителния договор на физическото лице). Законът за задълженията и договорите по аргумент от чл.102, ал.3 допуска възможност за прехвърляне на едно правоотношение (и на вземане и на дълг) върху трето лице със съгласието на страните по него и на третото лице. В случая обаче прехвърляното като част от правоотношението задължение на физическото лице да плати авансова вноска е отдавна изпълнено – още на 09.11.2007 г. с авансовото плащане с фактура № [ЕГН]/ 12.11.2007 г. Следователно основните задължения по прехвърляното правоотношение са изпълнени към датата на договора за заместване в правоотношение и същото е лишено от основния си предмет (не само вземанията, но и задълженията). Не може да се приеме и че с прехвърлянето на правоотношението е настъпило разваляне на доставката между физическото лице и [фирма], което да обоснове издаване на кредитно известие по правилата на чл.115, ал.1 от ЗДДС. При развалянето на договора има изрична воля за това, има връщане на престации, установяване на положение все едно, че договорът не е сключван, а в случая има едно преуреждане на правоотношенията, прехвърлителят договаря зачитане на извършеното от него авансово плащане като допълнителна парична вноска по смисъла на чл.134, ал.1 от ТЗ в дружеството поемател. Няма изрично писмено изявление на нито едната от страните по договора за продажба на имуществото, наречено апартамент В64 за неговото разваляне, нито връщане на получения аванс, а негово трансформиране, което изключва хипотеза на разваляне. По тези аргументи съдът намира, че договорът от 12.12.2008г. не поражда като правна последица за целите на данъчното облагане авансово плащане от [фирма], включително „встъпване” в права по издадени фактури и основание по смисъла на чл.115, ал.1 от ЗДДС за издаване на кредитно известие по издадените данъчни фактури и впоследствие на нова фактура на името на дружеството поемател.

В случая правото на приспадане на данъчен кредит се претендира в хипотеза на чл.74, ал.1 от ЗДДС. Съгласно посочената разпоредба регистрирано лице по чл. 100, ал. 1 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. Това право възниква само за наличните активи към датата на регистрацията, за които са изпълнени едновременно следните условия: 1. налице са изискванията на чл. 69 и 71 от ЗДДС; 2. доставчикът е регистрирано по закона лице към датата на издаване на данъчния документ и доставката е била облагаема към тази дата; 3. регистрационният опис по образец на наличните активи е съставен към датата на регистрацията по този закон и подаден не по-късно от седем дни от датата на регистрацията; 4. активите са придобити от лицето до 5 години, а за недвижими вещи - до 20 години, преди датата на регистрацията по този закон. Правото на приспадане на данъчен кредит по чл.74 от ЗДДС възниква на датата на регистрацията по закона – в случая 25.02.2010г., когато жалбоподателят е регистриран. Упражнено е съгласно чл.75, ал.2 от ЗДДС през първия данъчен

период на регистрацията по ЗДДС.

По отношение на актива, за който се претендира приспадане на данъчен кредит – в частност авансово плащане по договор за строеж, не е налице едно от условията по чл.74, ал.2, т.1, предл. първо вр. с чл.71, т.1 от ЗДДС – лицето не притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 и 115 от ЗДДС. Това е така, защото спорната фактура № 00066/12.12.2008г. е издадена без основание и при липса на данъчно събитие, което да документира. Както бе посочено, авансовото плащане е извършено от различно от жалбоподателя лице, година по - рано, за което е издадена фактура. Договор за заместване в правоотношение от 12.12.2008г. /озаглавен анекс към предварителен договор/ не е данъчно събитие, няма правен ефект на встъпване на жалбоподателя в данъчно събитие, същият не е направил и не се счита за извършил авансовото плащане субект, не е налице и разваляне на доставката, по която е извършено това авансовото плащане и е издадена, посочената по горе фактура на физическото лице. Ето защо не е налице основание за издаване на спорната фактура със същия предмет. Съгласно чл. 113, ал. 4 от ЗДДС фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от датата на получаване на плащането.

Съгласно чл. 115, ал.1 и 3 от ЗДДС кредитно известие се издава в два случая - при изменение на данъчната основа на доставка и при разваляне на доставка. В конкретния случай не се установява наличие на нито една от двете хипотези, предвидени в закона и обосноваващи издаване на посочените кредитни известия – 1.) налице е съвпадане на размерите на данъчната основа по кредитното известие и фактурата, към които са издадени и съответно не е налице намаление на данъчната основа и 2.) Няма данни към датата на издаване на кредитното известие да е развален договорът, въз основа на който е извършено плащането по данъчната фактура (съобразно изложеното по-горе относно правния ефект на прехвърлянето на правоотношението).

При изложените данни и анализа на приложимите материалноправни разпоредби на ЗДДС следва изводът, че не е налице условие за възникване право на приспадане на данъчен кредит по чл.74, ал.2, т.1 вр. с чл.71, т.1 вр. с чл.113, ал.1 и чл. 115, ал.1 и 3 от ЗДДС по данъчна фактура № 000066/12.12.2008г., издадена от [фирма] на жалбоподателя. С РА законосъобразно не е признат така претендираният данъчен кредит. Жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора, заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и съобразно чл. 161, ал. 1 от ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 832 лв съобразно обжалвания материален интерес – непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 19102,92 лв.

Воден от изложеното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез управителя С. Б., срещу ревизионен акт № [ЕГН]/ 09.01.2012г., издаден от А. Е., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. в потвърдената с решение № 1981/ 14.08.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП част относно непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 19102,92 лв по фактура № 1000066/ 12.12.2008 г., издадена от [фирма] с предмет плащане съгласно анекс от 12.12.2008 г. към договор за покупка на недвижим имот апартамент В64 Орхидея хаус, комплекс W. F. V..

ОСЪЖДА Г. Л.” ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез управителя С. Б. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 832 /осемстотин тридесет и два/ лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: