

РЕШЕНИЕ

№ 6190

гр. София, 09.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в
публично заседание на 13.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **3909** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по повод на жалба с вх. № 12473 от 12.05.2020 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 04 – 268 от 30.03.2020 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчни осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], [улица], партер, представлявано от управителя Г. Д. Д., чрез адв. В. К. от САК, със служебен адрес [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1 срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 14190 - 05716 – 091 – 001 от 30.12.2019 г., издаден от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Е. М. И. - Г., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 387 от 12.03.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

Жалбоподателят отправя молба до съда да отмени РА като незаконосъобразен и необоснован, за което се излагат подробни съображения. В хода на съдебното производство, оспорващият редовно призован, се представлява от адв. К., която поддържа жалбата, депозира писмено становище и претендира сторените съдебно – деловодни разноски.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП“, редовно призован се представлява от юрк. М., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли, 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:

Ревизионното производство е образувано във връзка с издаването на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2222 – 14190 – 05716 – 020 – 001 от 30.08.2019 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, Руска Р. Б., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложила извършването на ревизия на [фирма]. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху добавената стойност от 05.04.2019 г. до 31.07.2019 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от Е. М. И. - Г., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и А. Ц. Б., на длъжност старши инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 2 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 09.09.2019 г.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р – 2222 – 14190 – 05716 – 092 – 001 от 20.11.2019 г., връчен на 25.11.2019 г. по електронен път. Срещу РД е подадено възражение с вх. № 53 – 00 – 3623 от 06.12.2019 г.

Издаден е РА № Р – 2222 – 14190 – 05716 – 091 – 001 от 30.12.2019 г., с който за периода 05.04.2019 г. – 30.04.2019 г. на жалбоподателя е доначислен ДДС в размер на 23 875,66 лв. и съответните лихви за забава в размер на 1 525,51 лв. РА е връчен на 02.01.2020 г. по електронен път.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 03 – 143 от 15.01.2020 г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх. № 23 – 22 - 92 от 21.01.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

В срок за произнасяне по чл. 155, ал.1 от ДОПК, решаващият орган се е произнесъл с решение № 387 от 12.03.2020 г., с което е потвърдил РА.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка: Жалбоподателят е регистриран по ЗДДС с Акт за регистрация № 220421901675579 от 05.07.2019 г., връчен на 10.07.2019 г. Проверката за наличие на основания за регистрация е възложена във връзка с подадено Заявление за регистрация по ЗДДС, заведено с входящ №22391190157192 от 21.06.2019 г., в което дружеството е заявило като основание за извършване на регистрацията разпоредбата на чл. 100, ал. 1 от ЗДДС, а именно регистрация по избор на лице, за което не са налице условията за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. Към заявлението е подадена справка за реализиран оборот от освободени, според жалбоподателя, доставки през м. 04.2019 г. в размер на 143 254,20 лв. и за периода от 04.07.2018 г. до 08.07.2018 г. в размер на 60 062,14 лв. Доставките, според оспорващия, попадат в обхвата на разпоредбата на чл. 45, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която учредяването на право на строеж се смята за освободена доставка по ал. 1 до момента на издаване на разрешението за строеж на сградата, за която се учредява правото на строеж.

В хода на ревизията на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ от 09.09.2019 г., с което са изискани документи във връзка с осъществяваната икономическа дейност /договори протоколи, транспортни документи/, счетоводни и банкови документи; обяснения във връзка с осъществяваната дейност. В отговор с писмо от 04.10.2019 г. са представени оборотни ведомости, копия от издадени фактури на физически лица от 05.04.2019, НА № 89 от 05.04.2019 г. за учредяване на право на строеж, банкови извлечения, главна книга. Пояснено е, че към момента дружеството не притежава разрешение за строеж.

При ревизията е констатирано, че осъществяваната от оспорващия дейност е строителство. Съгласно представения нотариален акт за учредяване на право на строеж срещу задължение за строителство от 05.04.2019 г. с №89, том II, рег. №2433,

дело 242 от 2019 г., в полза на [фирма] е учредено право на строеж за изграждане на обект „Жилищна сграда с подземни гаражи“ върху недвижим имот, собственост на учредителите – физическите лица Д. В. А., Б. Н. И., К. Г. М., Т. Д. М. и Ц. К. Д.. Срещу учреденото му право на строеж приемателят - жалбоподател се задължава да построи за своя сметка сградата и да прехвърли на учредителите владението на обектите, за които те са си запазили правото на строеж. За уравниване процентното обезщетение от общата разгърната застроена площ на описаната в нотариалния акт, спазвайки принципа на пропорционалност при разпределянето на всички коти, страните са се съгласили да уредят отношенията си като учредителят Д. В. А. се задължава до доплати на приемателя – строител 42 569,00 евро, учредителят К. Г. М. се задължава да заплати на строителя 25 588,00 евро, а приемателят – строител се задължава от своя страна да заплати на другите двама учредители сумата от 838,00 евро на Б. Н. И. и 5 813,00 евро на Т. Д. М. и Ц. К. Д..

Към физическите лица – учредители на правото на строеж, са издадени четири фактури на обща стойност в размер на 143 254,20 лв., както следва: фактура №1 от 05.04.2019 г. на стойност 29 605,51 лв.; фактура №2 от 05.04.2019 г. на стойност 28 112,08 лв.; фактура №3 от 05.04.2019 г. на стойност 42 797,41 лв. и фактура №4 от 05.04.2019 г. на стойност 42 739,20 лв., с предмет „първо авансово плащане срещу учредяване на правото на строеж“.

Така, декларираният от жалбоподателя с подаденото заявление за регистрация по ЗДДС оборот в размер на 143 254,20 лв., деклариран като оборот от освободени доставки, е формиран изцяло на 05.04.2019 г., когато е изповядана сделката по горесцитирания нотариален акт и са издадени фактурите към физическите лица – учредители на правото на строеж.

Анализирайки клаузите на нотариалния акт, ревизиращите органи са заключили, че е изпълнена хипотезата на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която, когато е налице доставка, по която възнаграждението /изцяло или частично/ е определено в стоки или услуги, се приема, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. В случая едната доставка е учредяване на правото на строеж, а другата – задължение за изграждане на недвижим имот /строителна услуга/, като за двама от учредителите е предвидено доплащане към строителя. Посочено е, че данъчното събитие за доставките възниква по общите правила на ЗДДС.

Според издателите на ревизионния акт, по отношение на реализирания от жалбоподателя облагаем оборот е приложима разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС, а именно, когато оборотът е достигнат за период, не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. В случая е установено, че оспорващият е реализирал облагаем оборот в размер на 143 254,20 лв. на 05.04.2019 г., а е подал заявление за регистрация по ЗДДС на 21.06.2019 г. /със закъснение от 70 дни/.

По тези съображения и на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС органите по приходите са начислили ДДС за облагаемите доставки, с които е надхвърлен облагаемият оборот от 50 000,00 лв., от датата, на която е надвишен оборотът – 05.04.2019 г., до датата, на която дружеството е регистрирано по ЗДДС – 10.07.2019 г. Доколкото първата издадена фактура е на стойност 29 605,51 лв., а втората е за сумата от 28 112,08 лв., с последната се надхвърля оборотът за регистрация по ЗДДС от 50 000,00 лв.

При така установената фактическа обстановка издателите на ревизионния акт са определили данъчна основа за облагане с ДДС в размер на 119 378,50 лв., върху която е начислен ДДС в размер на 23 875,70 лв., предмет на оспорване в настоящото производство.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети представените с жалбата, административната преписка и допълнителни ангажираните писмени документи от страните.

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

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването 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.

В чл. 45, ал. 2 ЗДДС е предвидено, че учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка по ал. 1 до момента на издаването на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж.

Разпоредбата на чл. 96, ал. 1 и 2 от ЗДДС в относимата редакция предвижда, че всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. Облагаемият оборот е сумата от данъчните основи на извършените от лицето: 1. облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка; 2. доставки на финансови услуги по чл. 46 и 3. доставки на застрахователни услуги по чл. 47.

Легалната дефиниция за бартер е дадена в чл. 130, ал. 1 ЗДДС, а именно: когато е налице доставка, по която възнаградението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава.

С нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС се предвижда, че за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. За облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Лицето дължи данък и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, и за облагаемите вътреобщностни придобивания, осъществени през този период.

Аргументът на жалбоподателя, че в случая въз основа на така сключения договор с Нотариален акт № 89 от 05.04.2019 г. е налице изпълнение на освободена доставка е относим единствено към получената от дружество доставка – учреденото от физическите лица право на строеж за изграждане на жилищна сграда, за която би била приложима разпоредбата на чл. 45, ал. 2 от ЗДДС, ако се извършваше от данъчно задължено лице в рамките на независимата му икономическа дейност. Тази доставка обаче не е относима към определяне на облагаемия оборот с аргумент от разпоредбата на чл. 96, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която, „облагаемият оборот е сумата от данъчните основи на извършените от лицето доставки...“

Правилно е отбелязано в оспорения акт, че в случая въз основа на сделката, изповядана с горещитирания нотариален акт, възникват две доставки, или – т. нар. бартер, уреден с разпоредбата на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС.

Режимът на доставките при бартер се определя според общите правила на закона. Както беше посочено, доставката по учредяване на правото на строеж в полза на [фирма] е освободена към датата на възникване на данъчното събитие – 05.04.2019 г. на основание чл. 45, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 130, ал. 3 от ЗДДС доставката по ал. 1 с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане /цялостно или частично/ по втората доставка.

В случая това е доставката по изграждане на недвижими имоти в полза на учредителите на правото на строеж, която представлява облагаема доставка и се включва при формиране на облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС. За това свидетелстват и издадените фактури към учредителите с предмет „авансово плащане“.

По тези облагаеми доставки /строителни услуги/ ревизирият субект е доставчик и те са определящи за определяне на облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС.

По тези съображения не може да се сподели защитната теза на жалбоподателя, че оборотът от 143 254,20 лв. е формиран от освободени доставки – учредяването или прехвърлянето на право на строеж до момента на издаването на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж, поради което за него не е възникнало задължение за регистрация по ЗДДС след прехвърляне на прага от 50 000,00 лв. за задължителна регистрация по реда на чл. 96, ал. 1, изр. второ от закона.

Съгласно чл. 65 от Директива 2006/2012/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, който е транспониран с разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума. Съгласно т. 35 от решение на Съда на Европейския съюз (СЕС) от 13.03.2014 г. по дело C-107/20013, чл. 65 от Директива 2006/2012/ЕО представлява отклонение от правилото на чл. 63 от Директивата, че данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем когато стоките или услугите са доставени, и като такова трябва да се тълкува стриктно (Решение от 21 февруари 2006 г. по дело В. Н. и G. D., C-419/02, R., стр. I-1685, т. 45). Така, за да може да бъде ДДС изискуем при такива обстоятелства, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т. е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане (Решение по дело В. Н. и G. D., т. 48) – т. 36 от решението на СЕС по дело C-107/20013.

В случая са налице договорни отношения между страните, данъчните събития са били

сигурни към момента на авансовите плащания и е доказана връзката между плащанията. Следователно, към момента на учредяване на правото на строеж бъдещата строителна услуга е точно определена. Налице е пряка връзка между доставката на правото на строеж и доставката на строителната услуга, тъй като учреденото право на строеж е насрещната престация на строителната услуга и именно то я прави дължима. След като са налице всички релевантни елементи на бъдещата доставка към момента на авансовите плащания, дружеството дължи начисляване на ДДС върху стойността им при достигнатия праг за регистрация по ЗДДС, при осъществени материални предпоставки на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

Предвид изложеното жалбата се явява неоснователна и следва да бъде оставена без уважение, а ревизионният акт да се потвърди като законосъобразен в оспорената част на начисления данък върху добавената стойност на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

С оглед изхода на спора и направеното искане от страна на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да се уважи. При това положение на ответника на основание чл. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения във връзка с чл. 161, ал. 1 от ДОПК в размер на 1 292,00 (хиляда двеста деветдесет и два) лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 14190 - 05716 – 091 – 001 от 30.12.2019 г., издаден от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и Е. М. И. - Г., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 387 от 12.03.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“ и с установен материален интерес по спора от 25 401, 17 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 292,00 (хиляда двеста деветдесет и два) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: