

РЕШЕНИЕ

№ 1209

гр. София, 21.02.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 29.10.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Макрина Христова и при участието на прокурора БАЛЕВ, като разгледа дело номер **793** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Образувано е във връзка с Решение № 494/11.01.2012 г. на ВАС, по адм. дело № 9528/2011 г., с което е частично отменено постановеното по адм. дело № 7974/2010 г. Решение № 2680/02.06.2011 г. на Административен съд София - град, 4^{ти} състав и делото е върнато за ново разглеждане в тази част.

Първоинстанционният съд е бил сезиран с жалба от [фирма], срещу Ревизионен акт № 22501000044/21.04.2010 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - София. В производството за повторното разглеждане на делото жалбоподателят, в първото съдебно заседание е представляван от упълномощен адвокат, който поддържа жалбата срещу ревизионния акт, в частта, засегната от касационното решение и заявява искане за спиране на производството, до постановяване на решение на Съда на Европейския съюз по дело № С-129/2011 г. Доказателства, по смисъла на чл. 226, ал. 2 АПК не са ангажирани.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОУИ” – София при ЦУ на НАП не е представляван и не е изразил становище.

Прокурорът от Софийската градска прокуратура дава заключение за правилност и законосъобразност на РА.

Касационната инстанция е приела неправилност на Решение № 2680/02.06.2011 г. по адм. дело № 7974/2010 г. в следните част:

1. частта, с която е отхвърлена жалбата на [фирма] против ревизионния акт, относно начислен ДДС за данъчни периоди от м. 01.06.03 г. до м. 29.02.08 г., в размер на 29 606, 60 лв. и съответните лихви, за предоставени от дружеството под наем активи;

2. частта относно начислен ДДС за данъчен период м. 03.2008 г. в размер на 31 600,68 лв. и съответните лихви, за извършена продажба на активи.

Мотивите за отмяната са, че: решението на АССГ „не съдържа същински анализ на заключението, изготвено от [фирма]; не е обсъдена необходимостта от допускане на експертиза и в съдебната фаза на производството, за което не е било направено искане от страните и не са били дадени указания от Съда; не са изложени „никакви мотиви относно приложимите правни разпоредби“. Указано е, че при повторното разглеждане на делото следва да бъде взето предвид решението по дело С-129/11 на СЕС.

1. В хода на ревизията е констатирано, че през м. 03. 2008 г. ревизираното лице е продало на [фирма] дълготрайни материални активи – земя, сгради, машини и съоръжения (т.4.2.1 от ревизионния доклад), като посочените лица са свързани, по смисъла на §1 ТЗ и §1, т. 3 ДР на ДОПК. Ревизиращите са възложили експертиза за определяне на пазарната стойност на сградния фонд, изготвена от вещото лице П.. Съгласно оценката, крайната пазарна стойност е в размер на 2 032 341 лева. За продажбата на всеки отделен актив, от [фирма] са издадени фактури: № 52 от 01.03.2008 г. с предмет – парцел № 876 и № 877 с . К., неприлежащ терен, с ДО 72 690, 91 лв. и ДДС - 14 538,12 лева; № 53 от 01.03.2008 г. с предмет – парцел № 876 и № 877 [населено място], прилежащ терен, с ДО – 67 970,00 лева и ДДС – 0,00 лева; производствена изба (стара) [населено място] – ДО – 140 000,00 лева и ДДС – 0,00 лева и прозводствена изба – 92 – резерв [населено място] – ДО – 1720000 лева и ДДС – 0,00 лева; № 54 от 01.03.2008 г. с предмет – сгради (склад, къща вила, портиерна, кантар, трафопост, метален навес, склад с работилница, навес за животни, навес за дърва, помпена станция, будка, машинно пресово отделение, павилион магазин), с ДО – 40820,50 лева и ДДС – 8 424,87 лева; № 55 с предмет – електрокар високоподвигач, трактор, количка, ремарке, с ДО – 8670,00 лева и ДДС – 1734,00 лева; № 56 с предмет – движими вещи (метален гардероб, факс, копирна машина, климатик и др.), с ДО – 1814,00 лева и ДДС – 362,80 лева; № 57 от 01.03.2008 г. с предмет – везна, винтова помпа, ротоферментатор, кизелгуров филтър и др. машини, с ДО – 978492,00 лева и ДДС – 195698 лева; № 58 с предмет – съд 20 м³, цистерна, резервоар 600 л към преса ВБ, количка неръжд., люк правоъгълен, винопровод – трасе, отводнителен канал и др., с ДО – 474432,00 лева и ДДС – 94886,40 лева. За предмета на всяка отделна фактура органите по приходите са определили пазарна цена и във основа на нея дължимия ДДС, както следва:

- за фактура № 52 от 01.03.2008 г. – пазарната стойност на земята възлиза на 77 249,61 лева и ДДС, в размер на 15 449,92 лева, като тя е използвана за данъчна основа по чл. 27, ал. 3, т.1 от ЗДДС и е доначислен ДДС, на основание чл. 86, ал.ал. 1-2 ЗДДС, вр. чл. 27, ал. 3, т. 1 и чл. 26, ал. 1, в размер на 911, 80 лева (върху разликата между пазарната стойност, определена от експерта и пазарната стойност по фактурата);

- за фактура № 54 от 01.03.2008 г. – общата пазарна стойност на активите, според експертизата е за сумата от 173 240,57 лева, а стойността им по фактурата е за сумата от 40 820,50 лева, като е доначислен ДДС върху разликата, в размер на 26 484,43 лева;

- за фактура № 55 от 01.03.2008 г. – общата пазарна стойност на активите, съгласно заключението е 6 516 лева, а стойността им по фактурата е 8 670,00 лева, като е доначислен ДДС в размер на 58 лева;

- за фактура № 57 от 01.03.2008 г. – данъчната основа е 978 492,00 лева, а оценката от вещото лице възлиза на сумата от 881 254,00 лева, като е доначислен ДДС, в размер на 8 276, 33 лева;

- за фактура № 58 от 01.03.2008 г. – данъчната основа е 474 432 лева, а оценката на вещото лице - 594 848,33 лева, като е доначислен ДДС, в размер на 55708,76 лева. Въз основа на допълнително определения ДДС - 91 439, 31 лева, за данъчен период м.03.2008 г. е определен ДДС за внасяне, в размер на 410 066, 24 лева.

С Решение № 1394 от 20.09.2010 г. директорът на Д. „ОУИ” – София е изменил РА в тази му част, като е констатирал, че: по фактури № 52 от 01.03.2008 г. (относно продажба на неприлежащ терен) и фактура № 54 от 01.03.2008 г., относно продажба на сгради определената при ревизията пазарна цена на активите правилно обосновава доначисляване на ДДС; неправилно е доначислен ДДС в размер на 58 лева, във връзка с извършената продажба на транспортни средства по фактура № 55 от 01.03.2008 г., тъй като определената при ревизията обща пазарна цена е 6 516 лева и е по-ниска от продажната цена по фактурата; аналогична констатация е направена и по отношение на приетото в ревизионния акт относно фактура № 57 от 01.03.2008 г., съгласно която констатация стойността на машините и съоръженията възлиза на сумата от 978 492 лева, а при ревизията е определена пазарна цена от 881 254 лева, като неправилно е доначислен ДДС, в размер на 8 276,32 лева. По отношение на фактура № 58 от 01.03.2008 г. директорът на дирекция „ОУИ” – [населено място] е развил съображения, че неправилно е доначислен ДДС в размер на 55 708,76 лева, доколкото разликата между определената от ревизията пазарна цена, възлизаща на 594 484,33 лева и продажната цена по фактурата, за сумата от 474 432 лева е за сумата от 120 052, 33 лева, върху която следва да изчисли дължимият ДДС (за сумата от 24 010, 46 лева). В решението е посочено, че общата данъчна основа по цитираните фактури е за сумата от 1 575 105,11 лева, а според експертизата общата пазарна цена на продадените активи е в размер на 1 733 108,51 лева, което означава, че върху разликата от 158 003,40 лева се дължи ДДС в размер на 31 600,68 лева. Въз основа на така приетото решаващият орган е обосновал извода, че дължимият ДДС за м. 03. 2008 г. при продажбата на активи от [фирма] на [фирма] възлиза на сумата от 31 600, 68 лева, като определеният с РА ДДС над тази сума се явява незаконосъобразно начислен и е отменен.

2. Относно доначисления ДДС във връзка с предоставен наем на активи, за данъчни периоди за данъчни периоди от м. 06. 2003 г. до м.02.2008 г. (с изключение на данъчни периоди м.м. 06, 08. 2003 г., м.11.2004 г., м.м. 01 - 12.2005 г., в която част е прогласена нищожност на РА).

Вещото лице, изготвило експертно заключение по време на ревизията е определило пазарни стойности на наемната цена по месеци за посочения период, за активите: земя – парцел [населено място], с площ 43700 кв.м.; сгради, машини и съоръжения, отдадени под наем от [фирма] на [фирма]. За всяка отделна година е определена пазарна цена на наема: 2003 г. – 5 573 лева; 2004 г. – 5 581 лева; 2005 г. – 5 589 лева; 2006 г. – 5 598 лева; 2007 г. – 5 629 лева и 2008 г. – 5 664 лева, която представлява сбор на пазарната цена на наема за недвижимото имущество и на движимото такова. Наемната цена на сгради и земя е определена посредством метода на сравнимите неконтролирани цени, като в отделна таблица е даден наемът на сгради и земя в [населено място] по месеци, за всяка отделна година, и са използвали общите индекси на потребителските цени за посочения период (2003 г. – 2008 г.), както следва: за 2003 г. – 3 475 лева, за 2004 г. – 3 480 лева, 2005 г. – 3 485 лева, 2006 г. – 3 490 лева, 2007 г. -3 510 лева и към 28.02.2008 г. – 3 532 лева. По отношение на наема на движимите вещи – машини и съоръжения експертът е използвал метода на сравнимите

неконтролирани цени, като е взета предвид месечната амортизационна квота към момента на сключване на наемния договор и е предвидил разход за издръжка, управление и процент за интерес на наемодателя. В табличен вид е даден месечният наем на машини и съоръжения и е отчетена месечната амортизационна квота: за 2003 г. – 2 098 лева; за 2004 г. – 2 101 лева, за 2005 г. – 2 104 лева, за 2006 г. – 2 108 лева, за 2007 г. – 2 119 лева и за 2008 г. – 2 132 лева. Съобразявайки се с данните от експертното заключение, органите по приходите са доначислили ДДС за всеки отделен данъчен период (по месеци), върху разликата между определения месечен наем на недвижимото и движимо имущество, и наемната цена по издадените фактури, за сумата от 3 000 лева.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ – ГРАД, като анализира събраните по време на двете разглеждания на делото доказателства, съобразно критериите, установени с нормата на чл. 160, ал. 2 ДОПК и с тези на чл. 226 АПК, излага следните правни изводи по съществото на спора.

Настоящият състав на решаващия съд дължи произнасяне относно това: А/ обосновано и законосъобразно ли ревизиращите са пренебрегнали изготвено от [фирма] експертно заключение за определяне оценка на ДМА на дружеството – жалбоподател, с цел продажбата им през месец март, 2008 г. на [фирма], възлагайки нова експертиза по време на процесното, явяващо се второ ревизионно производство;

Б/ предвид и Решение на Съда (СЕС) от 26.04.2012 г. по съединени дела

№№ С-161/10 и С-129/11, правилно и законосъобразно ли са били определени задълженията за дружеството – жалбоподател: начислен ДДС за данъчни периоди от м. 01.06.03 г. до м. 29.02.08 г., в размер на 29 606, 60 лв. и съответните лихви, за предоставени от дружеството под наем активи; начислен ДДС за данъчен период м. 03.2008 г. в размер на 31 600,68 лв. и съответните лихви, за извършена продажба на активи.

Жалбата е неоснователна в частта, касаеща отменената част от Решение № 2680/02.06.2011 г. на АССГ, по адм. дело № 7974/2010 г.

Съдът намира, че не е съществувала процесуална пречка, ревизиращите да възложат в процесното производство нова оценителна експертиза, въпреки представено от дружеството – жалбоподател експертно заключение, изготвено от [фирма]. Това експертно заключение е било представено в хода на предходното ревизионно производство, приключило с РА № [ЕГН]/24.04.2009 г., който е отменен от директора на Д. „ОУИ” – София с Решение № 1562/09.11.2009 г. По време на процесното, второ ревизионно производство, като са съобразили дадените от решаващия административен орган, по отношение изискванията за експертиза указания, ревизиращите са възложили (в съответствие с чл. 60, ал. 1, чл. 61, ал. 1, чл. 63 ДОПК) нова експертиза на ВЛ П., заключението на която отговаря на изискванията на чл. 64, ал. 1, чл. 65 ДОПК. Инициативата за възлагане на експертиза представлява елемент от правото на оперативна самостоятелност на извършващите ревизия органи по приходите, които не са длъжни да приемат безрезервно представено от дружеството експертно заключение, представляващо частен документ. При положение, че органите по приходите безспорно не са притежавали специални познания в областта на оценката на ДМА, те не са дължали изрично излагане на мотиви, защо не приемат оценката, изготвена от наетия от дружеството експерт. Съдът счита също, че възприетото от органите по приходите и от ответника експертно заключение е

съобразено с методите, очертани в § 1, т. 10 ДР ДОПК и Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Подробни съображения в този смисъл са изложени в решението на ответника. Освен това, дори да бъдат приети за основателни възраженията на жалбоподателя по отношение на експертизата, същият не е проявил инициатива да оспори същата, включително и в настоящото съдебно производство, след като в мотивите на касационното решение се съдържат косвени указания в тази насока.

Доколкото по време на съответните процесни периоди са действали различни закони за данъка върху добавената стойност, относими са нормите, съответно на чл. 27, ал. 3, т. 1, чл. 45 ЗДДС (за продажбата на активи) и на чл. 30, ал. 3, т. 2 ЗДДС - отм. (за наема на активи), както и тези на чл. 80, § 1, чл. 73, чл. 135, § 1, б. „и” от Директива 2006/112/ ЕО на Съвета, относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Разпоредбата на чл. 27, ал. 3, т. 1 ЗДДС поставя пазарната цена като критерии за определяне на данъчната основа в следните хипотези: доставка между свързани лица, когато данъчната основа, определена по реда на чл. 26, е:

а) по-ниска от пазарната цена, доставката е облагаема и получателят няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на [чл. 81](#);

б) по-ниска от пазарната цена, доставката е освободена и доставчикът няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81;

в) по-висока от пазарната цена, доставката е облагаема и доставчикът няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81.

Тези норми са аналогични на нормите на чл. 80, § 1 от Директивата за ДДС и в този смисъл се касае за пълно, точно и ясно транспониране на последните.

В случая не се спори относно качеството „свързани лица”, на дружеството – жалбоподател [фирма] и [фирма]. На практика (логично) спорът е по отношение изчисленията на вещото лице за пазарните стойности на активите, които са прехвърлени, но в тази връзка Съдът вече изложи мотиви по – горе. След като са установени разлики между посочените в процесните фактури данъчни основи на доставките, свързани с продажби на ДМА и пазарните цени, правилно (предвид и извършените с Решение № 1394/20.09.2010 г. на директора на Д. „ОУИ” - София корекции) са определени допълнително задължения за ДДС, в съответствие с чл. 27, ал. 3, т. 1, б. „б” ЗДДС. Вида на активите, които са прехвърлени означава, че по отношение на тях е неприложима разпоредбата на чл. 45, ал. 1, вр. ал. 5, т.1, т. 2 ЗДДС.

Отдаването под наем на активи, за данъчни периоди от м. 01.06.03 г. до м. 29.02.08 г. също представлява облагаема доставка на услуги (чл. 10, т. 3, вр. чл. 9 ЗДДС – отм. и чл. 8, чл. 9, ал. 1 ЗДДС), извършвани между свързани лица. Следователно, като данъчна основа във фактурите, по силата на чл. 30, ал. 3, т. 2 ЗДДС (отм.) и чл. 27, ал. 3, т. 1, б. „б” ЗДДС следва да бъде посочена пазарната цена, която в случая се различава от цената, определена от вещото лице по назначената от ревизиращите експертиза.

Решението на СЕС от 26.04.2012 г., по съединени дела № № С-161/10 и С-129/11 дава отговори на въпроси относно обхвата (изчерпателността) на изброените в

чл. 80, § 1 от Директива 2006/112/ЕО хипотези на определяне на данъчната основа, като пазарна стойност на престацията. Според настоящия състав на решаващия административен съд това решение няма пряко отношение към процесния правен спор.

Изложените съображения мотивират Съда да приеме, че в частта, изменена с решението на директора на Дирекция „ОУИ” – София, за определяне задължения за [фирма]: начислен ДДС за данъчни периоди от м. 01.06.03 г. до м. 29.02.08 г., в размер на 29 606, 60 лв. и съответните лихви, за предоставени от дружеството под наем активи; начислен ДДС за данъчен период м. 03.2008 г. в размер на 31 600,68 лв. и съответните лихви, за извършена продажба на активи, Ревизионен акт № 22501000044/21.04.2010 г. е правилен, обоснован и законосъобразен. Жалбата в тази част подлежи на отхвърляне.

В настоящото съдебно производство, както и в производството пред касационната инстанция ответникът не е заявил изрично претенция за юрисконсултско възнаграждение и не е участвал упълномощен представител на директора на Дирекция „ОУИ” – София, поради което Съдът не следва да присъжда юрисконсултско възнаграждение.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2 ДОПК, вр. чл. 226 АПК Административен съд София - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата на [фирма], срещу частта от Ревизионен акт № 22501000044/21.04.2010 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – София, изменена с Решение № 1394/20.09.2010 г. на директора на Дирекция „ОУИ” – София, за определяне задължения за дружеството, в резултат на: начислен ДДС за данъчни периоди от м. 01.06.03 г. до м. 29.02.08 г., в размер на 29 606, 60 лв. и съответните лихви, за предоставени от дружеството под наем активи; начислен ДДС за данъчен период м. 03.2008 г. в размер на 31 600,68 лв. и съответните лихви, за извършена продажба на активи.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: