

РЕШЕНИЕ

№ 2203

гр. София, 09.05.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 14.04.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **1514** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

„А. Т.” Е., ЕИК *, представлявано от изпълнителния директор Елена Милкова, оспорва ревизионен акт № */ 04.11.2011 г., издаден от Р Зрънчева, инспектор по приходите при ТД на Н. – С., потвърден с решение № 33/ 07.01.2011 г. на Д. на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” – С. в частта относно непризнат данъчен кредит в размер на 28 178,19 лв и лихви в размер на 6646,55 лв за данъчни периоди от 01.07.2008 г. до 30.06.2009 г., отнасящ се за придобит лек автомобил „Бентли Континентал ГТЦ”, както и в частта по ЗКПО досежно определения корпоративен данък за 2008 г. в размер на 1455,51 лв и лихва в размер на 258,34 лв в резултат на извършено от органа по приходите увеличение на финансовия резултат на „А. Т.” Е. с размера на данъчните амортизации, начислени от дружеството за лекия автомобил.

В жалбата са въведени оплаквания, че ревизионният акт противоречи на материалния закон. Подателят ѝ сочи, че превозното средство е придобито чрез договор за финансов лизинг, сключен с „УНИКРЕДИТ ЛИЗИНГ” . Предмет на дейност на търговеца е туристическо агентство, туроператорство, ресторантьорство, хотелиерство, в изпълнение на което автомобилът е отдаван под наем на физически лица, за което са съставени договори, приемо – предавателни протоколи, фактури за услугите, платежни документ – обстоятелство, което се потвърждава от извършените насрещни проверки. Отказът на приходния орган да признае право на данъчен кредит, почиващ на довода, че съществува забрана по договора за преотстъпване ползването на автомобила; че наемателите му не били в трудово – правни отношения с дружеството и не са

регистрирани в КАТ като ползватели, е необоснован. Оспорват се и изводите на екипа по приложението на ЗКПО, тъй като автомобилът е използван и въведен в експлоатация.

Искането до съда, поддържано в съдебно заседание от процесуален представител на „А. Т.” Е., е да бъде отменен ревизионният акт в обжалваната част и за присъждане на разноски.

Ответникът – Директорът на Д. “О.” при ЦУ на Н., оспорва жалбата и претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

Със заповед № 1001346/ 17.02.2010 г., издадена от Д Ямборска, началник сектор „Ревизии” в Д. „Контрол” на ТД на Н. – С., връчена на упълномощено от изпълнителния директор на „А. Т.” Е. лице на 24.02.2010 г., е възложена ревизия на жалбоподателя с обхват задължения по ЗДДС за периода 01.07.2007 г. – 30.06.2009 г. и по ЗКПО за периода 01.01.2008 г. – 31.12.2008 г. Издателят на ЗВР е упълномощен за това със заповед № РД 01 6/ 04.01.2010 г. на Д. на ТД на Н. – С.. Определен е срок за приключване на производството до 3 месеца от връчване на заповедта.

На 07.06.2010 г. е съставен ревизионен доклад № 1001346, сред констатациите в който са и следните: През ревизирия период основната дейност на дружеството е туристическо агентство, туроператорство, хотелиерство и ресторантьорство. Сключен е договор за финансов лизинг с „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК” за лек автомобил „БЕНТЛИ КОНТИНЕНТАЛ ГТЦ”, който е заведен като актив на дружеството с 3 + 1 места за сядане. За периода от сключването на договора за лизинг – 09.07.2008 г., до края на ревизирия период – 30.06.2009 г., от лизингодателя са издадени 13 фактури за месечните вноски по договора, по които РЛ е ползвало право на данъчен кредит. Констатирано е от екипа, че съгласно чл. 21, ал. 2 и чл. 28 от договора лизингополучателят няма право да продава, залага, отдава под наем или по друг начин да преотстъпва ползването на лизинговия обект другиму изцяло или частично без предварителното писмено съгласие от лизингодателя.

От страна на жалбоподателя са представени 4 договора за наем на лекия автомобил, а именно: 1. договор от 30.11.2008 г., сключен с А П П за ползване на превозното средство за 5 дни от 14 до 19.12.2008 г. при наемна цена 630 лв на ден без ДДС; 2. договор за наем на автомобил от 07.05.2009 г. със срок на ползване от 24.05.2009 г. до 26.05.2009г. – 2 дни при цена за ползването 630 лв на ден без ДДС; 3. Договор за наем на автомобил, сключен с Т Д Т на 30.11.2008г. за ползване на автомобила от 10.12.2008 г. до 12.12.2008 г. – 2 дни по 630 лв на ден и 4. договор за наем на автомобил от 30.04.2009 г. за срок от 22.05.2009 г. до 24.05.2009 г. при наемна цена от 630 лв на ден.

Към договорите са приложени приемо – предавателни протоколи за предаването и връщането на автомобила на датите, посочени в тях.

На описаните физически лица са издадени 4 фактури съобразно уговорките за цена по договорите. Не се спори, че плащанията по тях са извършени съответно по касов и банков път.

Изложените обстоятелства досежно сключването на два договора, техните срокове, цена, начин на плащане, приемане и предаване на автомобила са потвърдени от П в рамките на насрещната проверка

Изпратено е искане за представяне на документи и писмени обяснения до Таньо Танев, от чиято страна в отговор е представен единствено договорът за наем на автомобил от 30.04.2009 г., а в писмените обяснения не е упоменат договор от 2008 г.

Според органа по приходите от доказателствата и обясненията на участниците в производството не може да се направи извод, че при предаването на автомобила е било налице пълномощно, по силата на което съответното лице има право да го управлява. С протокол № 21590/ 04.06.2010 г. са присъединени доказателства от досието на жалбоподателя, събрани при извършена проверка по протокол № 900874/ 22.07.2009 г. В писмени обяснения от 13.07.2009 г. главният счетоводител на „А. Т.” Е., сочи, че „през посочения период” не са правени разходи за гориво, консумативи или други услуги във връзка с експлоатацията на автомобила и не е начисляван и внасян данък върху разходите за него.

Видно от пълномощно за управление на пътно превозно средство № 84193/ 07.07.2009 г., издадено от „УНИКРЕДИТ ЛИЗИНГ” на „А. Т.” Е., лизингополучателят е упълномощен да управлява ППС, като за лизингополучатели юридически лица и търговци могат да бъдат преупълномощавани само техни служители. Проверката в информационната система на Н. показала, че Т и П не са сред лицата, с които жалбоподателят е сключил трудови договори. При тези констатации е обосновано заключение, че няма безспорни доказателства за реализиране на договорите за наем, а оттук – че от „А. Т.” са издадени фактури с цел неправомерно ползване на данъчен кредит. Право на ДК не е налице, тъй като е придобит лек автомобил, в който броят на местата без това на водача не превишава 5 и не са представени доказателства, че са изпълнени условията по чл. 70, ал. 2, т. 1 и 2 от ЗДДС.

Констатациите по ЗКПО са следните: Превозното средство е заведено в данъчния амортизационен план на предприятието на 31.07.2008 г., като за отчетния период 2008 г. за него е начислена годишна счетоводна амортизация в размер на 39 583,25 лв. Съгласно ДАП данъчната амортизация на този актив е 47 499,90 лв, която сума участва в намалението на финансовия резултат за 2008 г. на основание чл. 54, ал. 1 ЗКПО. В рамките на ревизията не са посочени доказателства за въвеждане в експлоатация на автомобила – не са осчетоводени разходи, доказващи използването му за дейността на предприятието. Не са ценени договорите за наем на превозното средство, поради което и по аргумент от чл. 58, ал. 1 ЗКПО – липса на документална обосновааност на датата на въвеждане в експлоатация е предприета корекция на намалението на счетоводния финансов резултат с годишните данъчни амортизации, като го определя на 37 991,10 лв като разлика между 85491 лв и 47 499,90 лв.

Срещу РД са подадени възражения, към които е приложен протокол за въвеждане в експлоатация на дълготраен актив от 09.07.2008 г.

Издателят на РА е анализирал правната уредба на договора за лизинг – чл.342 и сл. ТЗ и е посочил, че жалбоподателят не е собственик на процесния автомобил, ползва го само при условията на финансов лизинг, не би могъл да се разпорежда с него или да преотстъпва ползването му на други лица освен при условията на сублизинг по чл. 346 ТЗ, поради което условие за действителност на договорите за наем, с които „А. Т.” Е. отстъпва ползването на автомобила, е съгласието на лизингодателя – собственик на вещта. В рамките на ревизията доказателства за съгласие на лизингодателя не са посочени. Изложено е наред с това, че доколкото са сключени с оглед занятието на търговеца – жалбоподател, наемните договори представляват търговски сделки по смисъла на чл. 286, ал. 1 ТЗ, поради което за тях се отнася изискването по чл. 296 ТЗ – ако сделката е сключена под условие да бъде потвърдена от трето лице, тя поражда действие с потвърждаването ѝ. По тези съображения е формиран извод за тяхната нищожност – не са породили правни последици. Аргументация е потърсена и в чл. 4,

ал. 3 от Наредба I 45/ 24.03.2000 г. за регистрацията, отчета, пускането в движение и спирането от движение на МПС и на ремаркетата, теглени от тях.

По отношение оплакванията по приложение на ЗКПО издателят на РА приел, че приложеният към възраженията срещу РД протокол е антидатиран, тъй като не е представен на ревизиращия екип.

С договор за финансов лизинг, сключен между „УНИКРЕДИТ ЛИЗИНГ” , лизингодател, жалбоподателя като лизингополучател, М В М и „П.М.К.” - поръчители, лизингодателят поел задължението да придобие ППС и да го предостави за ползване на лизингополучателя срещу възнаграждение. Сред задълженията на „А. Т.” Е., уговорени в чл. 21 от същия, са да не отдава под наем или по друг начин да преотстъпва ползването на лизинговия обект за срока на договора /ал. 2, предл. 3 и 4 от договора/ и да не предоставя управлението на същия на лица, невключени в пълномощното /ал. 4/. В чл. 28 от договора е възпроизведена разпоредбата на чл. 346 от ТЗ „сублизинг”, според която лизингополучателят не може да предоставя ползването на лизинговия обект другиму изцяло или отчасти без предварителното писмено съгласие на лизингодателя.

Връченият на 11.11.2010 г. ревизионен акт е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК на 23.11.2010 г. и е потвърден с решение № 33/ 07.01.2011 г., съобщено на РЛ на 12.01.2011 г.

Жалбата, по която е образувано делото, е депозирана на 24.01.2011 г. и следователно е допустима.

Други доказателства от значение на спора по делото не са ангажирани.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Спазена е формата по чл. 120 от ДОПК. Мотивиран е подробно - неразделна част от него е и ревизионният доклад, съдържащ съображенията на екипа. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаване на акта, които да опорочават фактическите изводи на органа по приходите. Доказателствата, послужили за издаването му, са събрани по предвидения в ДОПК ред. При това положение съдът дължи произнасяне правилно ли е приложен материалният данъчен закон.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. По общото правило на чл. 69, ал. 1, т. 1 това лице има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от регистрирано лице, когато тези стоки/ услуги се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки.

Сред ограниченията на правото да се приспада данъчен кредит е това по чл. 70, ал. 1, т. 4 ЗДДС – когато е придобит, внесен или нает мотоциклет или лек автомобил; В конкретния случай не се спори, че превозното средство, за чието ползване се отнасят спорните фактури, не попада в обхвата на дефинитивната норма на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС. Съгласно чл. 70, ал. 2, т. 1 от ЗДДС ограничението по т. 4 не се прилага, когато превозните средства по ал. 1, т. 4 се използват единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства, включително при последващата им продажба. За да мотивира извода за недоказаност на очертания фактически състав

за ползване на право на данъчен кредит, приходната администрация приема, че четирите договора за наем са подписани единствено с цел неправомерно ползване на право на данъчен кредит първо, защото тяхното сключване е в противовес с изрични условия по договора за финансов лизинг, сключен между РЛ и „УНИКРЕДИТ ЛИЗИНГ“ ; второ, защото те съставляват правоотношение по сублизинг, чието възникване без съгласието на лизингодателя противоречи на изрична правна норма - чл. 346 от ТЗ и трето, защото не е изпълнено задължение по Наредба № I 45 за регистрацията, отчета, пускането в движение и спирането от движение на моторните превозни средства и на ремаркетата, теглени от тях.

Договорът е доброволно съглашение между равнопоставени субекти, което е насочено към създаване, изменение или прекратяване на една правна връзка, чието съдържание за взаимните права и задължения на страните /по договора/. Видно от уговорките в еднотипните договори за наем, страните по тях – наемодателят „А. Т.“ Е. от една стана и физическите лица П и Т от друга са постигнали съгласие дружеството да предостави временното и възмездно ползване на спорния автомобил срещу заплащане на дневна наемна цена. Договорът за наем е неформален, консенсуален договор – счита се сключен с постигането на съгласие между наемодателя и наемателя. Предаването на вещта не е елемент от сключването му, а е задължение по изпълнението му. В разглеждания случай страните са оформили договорите писмено, като са съставили нарочни протоколи за приемо – предаване на превозното средство. Във всеки от случаите е изпълнена и уговорката за заплащане на наемната цена. Съществуването и съдържанието им е потвърдено пред приходната администрация в рамките на производство по проверка спрямо „А. Т.“ Е., предхождащо ревизионното. Доводът, че при насрещната проверка наемателят Т не приложил към обясненията си един от двата договора не е достатъчен да обоснове извод, че такъв не съществува, след като е налице двустранно съглашение, приемо – предавателен протокол и плащане на цената по договора.

Вярно е, че самото сключване на договорите за наем през времетраенето на лизинговия договор съставлява виновно неизпълнение на същия и противоречи на изрична законова разпоредба – чл. 346 ТЗ. Тези факти са относими към правото на лизингодателя да развали договора /чл. 32, ал. 1, б. „г“ от същия/ – избор на кредитора по задължението за бездействие, който той може, но не е длъжен да направи, доколкото в правоотношението си с лизингополучателя /и поръчителите/ същият се намира в отношение на равнопоставеност. Колкото до неизпълнението на задължението по чл. 4, ал. 3 от Наредба № I-45 от 24 март 2000 г. за регистрацията, отчета, пускането в движение и спирането от движение на моторните превозни средства и на ремаркетата, теглени от тях (загл. изм. и доп. - ДВ, бр. 105 от 2002 г.), то е релевантно в отношенията между физическите лица и администрацията, осъществяваща контрол по изпълнение на наредбата.

Неоснователно е позоваването на издателя на РА на регламентацията на института „нищожност на договорите“, чиято преценка е извън компетентността на органа, установяващ данъчни задължения и същото правилно е изоставено от решаващия орган. Разпоредбата на чл. 296, ал. 1 ТЗ определя, че ако сделката е сключена при условие да бъде потвърдена от трето лице, тя поражда действие с потвърждаването ѝ. Подобно отлагателно условие не е предвидено в договорите за наем – страните по тях не са поставили действието им в зависимост от потвърждаването им от лизингодателя. В обсъжданата част мотивите на издателя на РА очертават вътрешно противоречие – от

една страна отказва да цени договорите за наем, а от друга ги квалифицира като търговски сделки, тъй като са сключени с оглед занятието на „А. Т.” Е..

При горния анализ съдът приема, че договорите за наем, сключени между РЛ и Т Т и А П, приходите от които са надлежно осчетоводени от дружеството, макар сключени в неизпълнение на договор с лизингодателя, са породили правно действие. При извода за доказаност на ползването на автомобилите за отдаването им под наем при данните за осъществявания от РЛ предмет на дейност се установява право на приспадане на данъчен кредит в полза на жалбоподателя.

По съображенията, относими към законосъобразността на РА в частта по ЗДДС, същият противоречи на материалния закон и в частта, с която е установено задължение по ЗКПО.

Начисляването на данъчна амортизация започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация или от началото на следващия месец. Датата на въвеждане в експлоатация следва да е документално обоснована /чл. 58, ал. 1 ЗКПО/. Чл. 58, ал. 2 ЗКПО предвижда, че когато в нормативен акт е предвиден ред за въвеждане в експлоатация, въвеждането в експлоатация на актива за данъчни цели не може да бъде по-рано от установеното в нормативния акт. Целта на уредбата е въвеждането в експлоатация на активите да се установява по надежден начин. В разглеждания случай не може да намери приложение правилото на чл. 58, ал. 2 ЗКПО, доколкото задължението да регистрира превозното средство е в тежест на собственика му /чл. 140 ЗДвП вр. чл. 4, ал. 1 Наредба № I 45/ 2000 г./

При извода, че издадените от страна на „А. Т.” Е. във връзка с изпълнението на договорите за наем фактури отразяват действително осъществени стопански операции следва да се приеме, че автомобилът е въведен в експлоатация по смисъла на чл. 58, ал. 1, изр. 2 вр. чл. 10 от ЗКПО най – късно през м. ноември 2008 г., когато е сключен първият по време договор за наем между жалбоподателя и Т Т. Приходната администрация възразява, че протоколът за въвеждане в експлоатация на актива, съставен през м. юли 2008 г., не е представен на ревизиращия екип, а от страна на дружеството не са отчитани разходи за експлоатацията на превозното средство, което съгласно изричен текст от договорите се предоставяло на наемателите с пълен резервоар. Съгласно § 1, т. 39 от ДР на ЗКПО "Разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства" са пряко свързаните с поддръжката, ремонта и експлоатацията на превозните средства счетоводни разходи за: а) горива, гориво-смазочни материали и други консумативи; б) резервни части; в) труд за ремонт, включително за бояджийски и тенекеджийски услуги; г) технически прегледи и паркинг; д) козметика и аксесоари. След като договорите за наем са изпълнени от страна на жалбоподателя, който е предоставил за ползване по предназначение лекия автомобил при уговорката, че разходите за това се поемат от наемателя, очевидно за дружеството не е възникнало право/ и задължение да начислява разходи за поддръжка, ремонт и експлоатацията му по повод на договорите за наем. Що се отнася до възражението, че протоколът за въвеждане в експлоатация няма достоверна дата, следва да се има предвид, че законодателят не поставя изискване относно формата на документа, с който следва да се обективира цитираното действие. Липсата на разходи за консумативи за ползването на превозното средство не означава, че то не е предлагано за отдаване под наем в периода май – ноември 2008 г.

При така извършената проверка на законосъобразността на акта по реда на чл. 160, ал. 1 вр. ал. 2 от ДОПК и по изложените съображения съдът приема, че при издаването му

е допуснато нарушение на материалния закон. Жалбата поради това е основателна и ще следва да бъде уважена.

С оглед изхода на делото "А. Т." Е. има право на разноските по делото – заплатената такса за образуване на делото от 50 лв и 1600 лв възнаграждение за процесуално представителство по договор за правна защита и съдействие от 19.01.2011 г., които възлизат общо на 1650 лв.

Воден от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по оспорване на „А. Т.” Е., ЕИК *, представлявано от изпълнителния директор Елена Милкова, ревизионен акт № */ 04.11.2011 г., издаден от Р Зрънчева, инспектор по приходите при ТД на Н. – С., потвърден с решение № 33/ 07.01.2011 г. на Д. на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” – С. в частта относно непризнат данъчен кредит в размер на 28 178,19 лв и лихви в размер на 6646,55 лв за данъчни периоди от 01.07.2008 г. до 30.06.2009 г., отнасящ се за придобит лек автомобил „Бентли Континентал ГТЦ”, както и в частта по ЗКПО досежно определения корпоративен данък за 2008 г. в размер на 1455,51 лв и лихва в размер на 258,34 лв в резултат на извършено от органа по приходите увеличение на финансовия резултат на дружеството с размера на данъчните амортизации, начислени от дружеството за лекия автомобил.

ОСЪЖДА Д. “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на Н. – гр. С. да заплати на „А. Т.” Е., ЕИК *, представлявано от изпълнителния директор Е М, 1650 /хиляда шестстотин и петдесет/ лева разноски по делото.

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

СЪДИЯ: