

РЕШЕНИЕ

№ 650

гр. София, 31.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 21.03.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова и при участието на прокурора Христовова, като разгледа дело номер **10053** по описа за **2011** 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. № 24760 от 15.11.2011 г., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], чрез упълномощения адв. М. Р., срещу Ревизионен акт № 01-1102800/05.07.2011 г., издаден от В. И. К. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с решение № 1687/28.09.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” – С..

Жалбоподателят оспорва и иска отмяната на издадения ревизионен акт като незаконосъобразен и неправилен, в частта на доначислен данък върху добавената стойност в общ размер на 169 877,29 лв. по договори за финансов лизинг за периодите от м.02.2010 г. до м.07.2010 г. и м.10.2010 г. и лихви за забава в общ размер 13 830,39 лв.

В съдебно заседание по делото жалбоподателят се представлява от упълномощения адв. Б., който поддържа жалбата. Подробни съображения излага в представени писмени бележки. Претендира направените по делото разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОУИ” - С., чрез процесуалния си представител юрк. К., оспорва жалбата по мотиви, изложени в решението на директора на Дирекция „ОУИ“. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение.

Представителят на СГП дава становище за неоснователност на жалбата.

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

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

РА № 01-1102800/05.07.2011 г. е издаден от В. И. К. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.02.2010 г. до 31.10.2010 г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2009 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1010160/22.11.2010 г., изменена със ЗВР № 1102800/02.03.2011 г., издадени от Е. А. В., на длъжност Началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП – С.. Заповедта е издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на Директора на ТД на НАП С.. Определен е срок за извършване на ревизията до 03.04.2011 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1102800/15.04.2011 г., връчен на упълномощено лице от дружеството-жалбоподател на 04.05.2011 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице е подало възражение срещу РД, което е преценено за неоснователно. Издаден е Ревизионен акт № [ЕГН] от 05.08.2011 г. от В. И. К. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 1102800 от 03.05.2011 г. РА е връчен на упълномощено лице от дружеството на 07.07.2011 г. С вх. № 53-03-1443/26.07.2011 г., изпратена по пощата на 21.07.2011 г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, е постъпила жалба до директора на дирекция „ОУИ”.

С Решение № 1687/28.09.2011 г. на Директора на дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП – С., издадено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, РА № 01-1102800 от 05.07.2011 г. е потвърден в обжалваната част. Решението е връчено на пълномощник на [фирма] на 05.10.2011 г., а жалбата до съда е подадена на 19.10.2011 г. - в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което като допустима следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост 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 № 01-1102800/05.07.2011 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 НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № К 1102800 от 03.05.2011 г., издадена от лицето, възложило ревизията. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК.

По приложението на материалния закон – ЗДДС:

С РА № 01-1102800/05.07.2011 г. е доначислен данък върху добавената стойност в размер на 169 877,29 лв. и лихви – 13 830,39 лв. за периодите от м.02.2010 г. до м.07.2010 г. и м.10.2010 г.

Основен предмет на дейност на дружеството за ревизирания период е предоставянето на автомобили по договори за оперативен и финансов лизинг и други съпътстващи услуги - поддръжка на автопарк на клиенти. Приходите на дружеството се формират от месечните лизингови вноски по оперативния лизинг и лихвения доход от вноските по финансов лизинг. Допълнителни приходи се формират от обслужване и поддръжка на автомобилите, отдадени на оперативен лизинг, както и от автопарка на клиенти.

Дружеството инвестира в покупката на автомобили по предварителна поръчка на клиентите, с които са сключени договори за оперативен или финансов лизинг. По силата на тези договори, лизингополучателят има право да поръча конкретно МПС, като в поръчката освен индивидуализация на МПС следва да бъдат договорени и условията при прехвърляне собствеността върху МПС. Между лизингодателя [фирма] и лизингополучателите - физически и юридически лица са сключени рамкови и индивидуални договори за предоставяне на МПС на финансов лизинг. Посредством индивидуалните договори, представляващи неразделна част от рамковите, съответните МПС са конкретизирани по вид, марка, модел, посочени са фактурна цена, авансова вноска, период на лизинга.

След анализ на рамковите и индивидуални договори за финансов лизинг органът по приходите е преценил, че същите имат характер на договори с изрично предвидено прехвърляне на правото на собственост. Аргументирал се е с правното действие на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС и е приел, че данъчното събитие настъпва по правилата на чл. 25, ал. 3, т. 2 от ЗДДС - на датата на фактическото предоставяне на стоката на лизингополучателя. Посочил е, че на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем и се дължи еднократно в началото на лизинговата сделка - при предаване на автомобила, а не при всяко плащане по договора. Тъй като дружеството е начислявало месечно ДДС за всяка отделна лизингова вноска, с оспореният акт е доначислен данък в общ размер на 169 877,29 лв. и лихви – 13 830,39 лв.

Жалбоподателят оспорва като незаконосъобразно извършеното с акта доначисляване на ДДС с аргумента, че договорите са сключени с опция за прехвърляне правото на собственост върху МПС. Счита, че е налице хипотезата на чл. 12, ал. 5 от ППЗДДС. Застъпва тезата, че моментът на възникване на данъчното събитие следва да се определя съобразно правилата на чл. 12, ал. 3 от ППЗДДС.

По делото не е налице спор по фактите. Спорът е правен и е свързан с правилното определяне на датата на възникване на данъчното събитие по договорите за финансов лизинг, сключвани от дружеството-жалбоподател.

Съгласно чл. 12, ал. 3 от ППЗДДС, с изключение на случаите по чл. 25, ал. 5 от закона, при извършване на доставки с периодично или непрекъснато изпълнение всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка, данъчното събитие за която възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. По силата на ал. 5 на същия член, ал. 3 се прилага в случаите на договор за лизинг, в който не е уговорено задължение, а само възможност /опция/ за прехвърляне на правото на собственост. Счита се, че в един договор за лизинг е налице опция, когато за прехвърлянето на собствеността се изисква изрично волеизявление на лизингополучателя и допълнително плащане, различно от дължимите вноски по договора.

След проведено систематическо и граматическо тълкуване на цитираните по-горе относими материалноправни разпоредби се налага изводът, че само при едновременното наличие на сочените две предпоставки /изрично волеизявление на лизингополучателя и допълнително плащане/ може да се приеме, че се касае за договор за финансов лизинг с опция за прехвърляне на собствеността върху стоката.

Сключените от жалбоподателя договори попадат в определението на договор за финансов лизинг по смисъла на разпоредбата на чл. 342, ал. 2 от Търговския закон, съгласно която лизингополучателят може да придобие собствеността на вещта по

време на действие на договора или след изтичане на срока му.

Със ЗДДС в сила от 01.01.2007 г. е въведено изключение от правилото, установено с преди действащите разпоредби на ЗДДС /отм./, че доставка на стока е налице при прехвърлянето на право на собственост или на друго вещно право върху стока. С новия ЗДДС на доставка на стока са приравнени и събития, при които изобщо не е налице прехвърляне на собственост върху стока, а се има предвид, че това събитие ще се осъществи в бъдеще време. Такова бъдещо събитие е налице при договор за лизинг, който изрично предвижда прехвърляне на правото на собственост върху вещта, която е обект на договора и в този случай за целите на ДДС е изрично предвидено, че е налице данъчно събитие към момента на фактическото предоставяне на стоката по договора за лизинг.

Тази законова уредба се съдържа в предл. 1 на т. 3 от чл. 6, ал. 2 от ЗДДС, съгласно който, за доставка на стока за целите на този закон се смята фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката. В този случай възниква едно данъчно събитие и то на датата на фактическото предоставяне на вещта от лизингодателя на лизингополучателя – чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, за разлика от преди действащата уредба, съгласно която данъчните събития са толкова на брой, колкото са договорените и дължими лизингови вноски. При така установената с новия закон хипотеза, ДДС се начислява при фактическото предоставяне на стоката, когато възниква и данъчното събитие съгласно чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. Облагането с ДДС в този случай ще се извърши еднократно в началото на лизинговия период, а не при всяко плащане по договора. Така лизингодателят, ако е регистрирано по ЗДДС лице, ще трябва да начисли ДДС върху цялата стойност (цена), дължима по лизинговия договор още в периода на фактическото предаване на стоката на лизингополучателя. За да бъде начислен ДДС от лизингодателя, лизингополучателят ще трябва да плати наведнъж този данък, отново към датата на фактическото предоставяне на стоката, независимо че дължи на вноски лизинговата цена.

Съгласно предл. 2 на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, разпоредбата на предложение първо не се прилага, когато в договора за лизинг е уговорена само опция за прехвърляне собствеността върху стоката. Съгласно чл. 25, ал. 4 от ЗДДС, при доставка с периодично, поетапно или непрекъснато изпълнение, всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка - данъчното събитие е на датата на която изтича периодът за плащане, или на датата, на която е направено плащането и данъкът за доставката в тези случаи става изискуем на тези дати. В този смисъл са разпоредбите на чл. 12, ал. 3 и 4 от ППЗДДС. С разпоредбата на чл. 12, ал. 5 от ППЗДДС е въведен режимът за облагане с ДДС по ал. 3 и ал. 4 от същата разпоредба и в случаите на договор за лизинг, с който не е уговорено задължение, а само възможност (опция) за прехвърляне на правото на собственост. В изречение второ на ал. 5 на чл. 12 от ППЗДДС е дадено определение за договор за лизинг, в който е налице само опция, а именно: "Счита се, че в един договор за лизинг е налице опция, когато за прехвърлянето на собствеността се изисква изрично волеизявление на лизингополучателя и допълнително плащане, различно от дължимите вноски по договора". По новия ЗДДС, с така въведените различни хипотези, лизинговите договори имат два твърде различни данъчни режима, свързани с възникване на данъчното събитие, дължимостта на ДДС и възникване на правото на данъчен кредит (така Решение № 2427 от 23.02.2010 г. по адм. д. № 15346/2009 г. на ВАС, I отделение;

Решение № 2919 от 28.02.2012 г. по адм.д. № 8939/2011 г. на ВАС, VIII отделение).

Спорът по настоящето дело се свежда до това дали в процесните рамкови и индивидуални договори за предоставяне на МПС при условията на финансов лизинг, изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката по договора за лизинг, т.е. задължение за това, или е уговорена само възможност (опция) за прехвърляне на правото на собственост. Това разграничение се налага поради въведения с разпоредбите на ЗДДС и ППЗДДС, в сила от 01.01.2007 г., различен режим за възникване на данъчното събитие в единия и в другия случай, в зависимост от наличието на едната или другата хипотеза от обсъдените по-горе.

Настоящият състав счита, че процесните лизингови договори са такива с опция и за тях са приложими разпоредбите на чл. 6, ал. 2, т. 3, пр. първо и чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. В случая изричното волеизявление е предвидено в чл. 5 и чл. 68 (в някои от договорите – чл. 69) от рамковите договори за финансов лизинг. Според тези разпоредби лизингодателят прехвърля собствеността върху МПС на лизингополучателя с отделно споразумение. Споразумението представлява съвпадане на насрещни изрични волеизявления, в това число и на волеизявлението на лизингополучателя, съобразно конкретиката на разглеждания случай. За да се прехвърли собствеността върху превозното средство, обект на съответния лизингов договор, по принцип е необходимо сключването на отделен договор за продажба в предписаната от закона форма. Несъмнено, за да бъде сключен такъв договор, трябва да е налице заявено желание от страна на лизингополучателя да придобие собствеността на вещта, която той е ползвал по силата на лизинговия договор. Противното би означавало договорите за продажба да се тълкуват като едностранни договори, по които права и задължения има само продавача (лизингодателя), но не и купувача (лизингополучателя). Покупко-продажбата е двустранен договор, който изисква и предполага съгласие от страна на купувача да придобие вещта, обект на договора. В текста на чл. 68 (съответно – чл. 69) от рамковите лизингови договори също е предвидено сключването на отделно споразумение във връзка с прехвърлянето на собствеността върху лизинговия актив. По смисъла на договорите без наличието на такова споразумение не би могло да се стигне до прехвърлителен ефект, като наред с това не е възможно сключването му да стане против волята на лизингополучателя. Неговото изрично съгласие следва да е конкретно заявено и това условие се съдържа в цитираните текстове на договорите, които предписват - в съответствие с първото от кумулативно предвидените условия на чл. 12, ал. 5 от ППЗДДС - подписването на съглашение за прехвърляне на собствеността.

В решението на ДОУИ са изложени мотиви, че с процесните договори е уговорено задължение, а не опция за прехвърляне на правото на собственост, като решаващият орган се е позовал именно на споменатия по-горе текст на чл. 68 от рамковите договори, според който лизингодателят е длъжен да прехвърли собствеността върху съответното превозно средство. С цитираната разпоредба не се въвежда задължение за лизингополучателя непременно да придобие собствеността върху лизинговото превозно средство, дори и ако той не желае това. Смисълът на тази разпоредба от рамковите договори е, че лизингодателят не може да откаже да прехвърли собствеността на лизингополучателя, ако са изпълнени всички предвидени за целта условия по лизинговия договор. Касае се за клауза, охраняваща интересите на лизингополучателя, че след като той е заплатил всички лизингови вноски и други суми, дължими по договора, след като е изразил желание да придобие собствеността

върху лизинговата вещь и да заплати договорената цена на придобиване, лизингодателят не може да не му прехвърли собствеността върху тази вещь.

Налице е и второто условие на чл. 12, ал. 5 от ППЗДДС - наличие на допълнително плащане, различно от дължимите вноски по договора. Такива допълнителни плащания са уговаряни във всеки един лизингов договор, като едва след тяхното извършване може да се стигне до продажба на лизинговата вещь на лизингополучателя. В текста на чл. 68, т. 3 и 4 от рамковите договори се съдържа условието за заплащане на т.нар. "остатъчна стойност", конкретизирана в погасителния план към всеки един индивидуален договор.

Съгласно цитираните по-горе договорености, остатъчната стойност е всъщност цената на придобиване. Същата е сума, дължима от лизингополучателя, само ако той желае да се възползва от възможността да придобие собствеността върху лизинговия актив. В противен случай лизингополучателят дължи връщане на този актив, но не и посочената остатъчна стойност. Като допълнителен аргумент в подкрепа на така развитите съображения следва да се посочи още следното: Видно от приложените към индивидуалните договори погасителни планове, остатъчната стойност няма падеж. Следователно, тя не е част от дължимите вноски по договора, а става изискуема единствено при упражняване на опцията. Обстоятелството, че сборът от всички лизингови вноски и предвидената в договора остатъчна стойност е равен на стойността на автомобила не е аргумент против характера на договора за финансов лизинг с опция за придобиване на собствеността. Следва да бъде посочено, че очевидно страните по процесните договори не са предвидили остатъчната стойност като задължително плащане по договора, тъй като в противен случай биха договорили неустойка за неизпълнението ѝ, което в случая не е сторено. Визираната липса на договорена неустойка в разглежданата хипотеза е още една индиция за намерението на страните, изразено още към датата на сключване на лизинговите договори, прехвърлянето на собствеността върху лизинговото имущество да не представлява задължение за нито една от тях. Неустойка е уговорена единствено за предсрочно прекратяване на договорите, което е типична клауза за договорите за лизинг.

Не без значение е и обстоятелството, че за целите на ДДС ревизираното лице е третирало процесните лизингови договори като такива с опция по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 3, пр. второ от ЗДДС във връзка с чл. 12, ал. 5, пр. второ от ППЗДДС и във връзка с това е начислявало ДДС поетапно, съобразно периодите на дължимост и размера на отделните лизингови вноски.

Следователно, ако се спазва принципът на чл. 20 от Закона за задълженията и договорите и договорите се тълкуват в съответствие с общата воля на страните, а уговорките се тълкуват във връзка една с друга (а не изолирано), като се схващат в смисъла на целия договор, то несъмнено следва да се приеме, че страните не са искали да предвидят задължително прехвърляне на собствеността върху лизинговите обекти.

Въз основа на всичко гореизложено, настоящият състав приема, че незаконосъобразно с процесния РА е доначислен ДДС при условията на чл. 25, ал. 3, т. 2 във връзка с чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС в размер на 169 877,29 лв. по договори за финансов лизинг за периодите от м.02.2010 г. до м.07.2010 г. и м.10.2010 г. и лихви за забава в общ размер 13 830,39 лв.

При този изход на спора жалбоподателят има право да му бъдат присъдени направените по делото разноски в размер на 14 264 лева, представляващи 50 лв. - държавна такса и 14 214 лева - заплатено адвокатско възнаграждение. Направеното от процесуалния представител на ответника възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение е неоснователно. На основание разпоредбата на чл. 78, ал. 5 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК), във вр. с пар. 2 от Допълнителната разпоредба на Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и чл. 8, във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 4 от същата, минималното възнаграждение с оглед интереса – 183 707,68 лв. е 4 124,15 лв. Следователно, трикратният му размер е 12 372,46 лв. Договореното и платено адвокатско възнаграждение е 14 214 лв., което не се явява прекомерно, тъй като самият спор представлява фактическа и правна сложност и следва да бъде заплатено на оспорващия.

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

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] Ревизионен акт № 01-1102800/05.07.2011 г., издаден от В. И. К. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в частта на доначислен данък върху добавената стойност в общ размер на 169 877,29 лв. по договори за финансов лизинг за периодите от м.02.2010 г. до м.07.2010 г. и м.10.2010 г. и лихви за забава в общ размер 13 830,39 лв.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. да заплати на [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК], сумата от 14 264 /четиринадесет хиляди двеста шестдесет и четири/ лева, разноси по делото.

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: