

РЕШЕНИЕ

№ 4800

гр. София, 02.11.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 26.09.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **3730** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителен и процесуален кодекс /ДОПК/.

С решение №5469 от 19.04.2011г. на Върховния административен съд – първо отделение по адм. дело №8407/2010г. е отменено решение № 1545/18.05.2010г. постановено по адм. дело №9071/2009г. по описа на Административен съд София- град и върнато за ново разглеждане от друг състав на съда В ЧАСТТА, с която по жалба на [фирма] е обявена нищожността на Ревизионен акт (РА) № /04.06.2009г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП С. град, потвърден с Решение №1582/13.11.2009г, на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на Националната агенция за приходите - [населено място], относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 10000 лв. по фактура №0..01/28.02.2008г., издадена от [фирма] и съответните лихви за забава.

В хода на съдебното производство пред настоящия съдебен състав дружеството-жалбоподател чрез процесуален представител поддържа жалбата в разглежданата част по изложените в същата съображения в относимата част.

Ответникът - Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението, оспорва жалбата по изложените в Решение № 1585/13.11.2009г. на ответника съображения за потвърждаване на РА в обжалваната част. Исква се от съда да присъди юрисконсултско възнаграждение.

При повторното разглеждане на делото не са събрани нови доказателства.

Съдът като съобрази доказателствата по делото, доводите на страните и като извърши дължимата проверка на обжалвания по делото акт съобразно задължителните указания на касационната инстанция, от фактическа и правна страна намира следното:

Ревизионното производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 806875 от 20. 11. 2008 г., изменена със ЗВР № 901456 / 26. 02. 2009 г., издадени от Ц. Н. и П. Г. на длъжност началник на сектор „Ревизии” в дирекция „ДОК” при ТД на НАП С. град, оправомощени със Заповед № РД-01-131 / 22. 03. 2007 г. на директора на ТД на НАП С. град по чл. 112, ал.2 ДОПК да възлагат ревизии, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС и за периода от 28. 03. 2008 г. – 31. 03. 2008 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад (РД) № 904456/10. 04. 2009 г., връчен на пълномощник на дружеството на 14. 04. 2009 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, са постъпили писмени възражения. Със Заповед за определяне на компетентен орган № К 901456 / 10. 04. 2009 г., е определена Т. Н., за компетентен орган по издаването на ревизионен акт на [фирма], [населено място].

Ревизионен акт № [ЕГН] / 04. 06. 2009 г. е издаден от Т. Н., връчен на дружеството на 15. 06. 2009 г., оспорен с жалба вх. № 53-04-324 / 29. 06. 2009 г., по административен ред. Срокът за произнасяне от страна на решаващия орган е продължен със споразумение по чл.156,ал.7 ДОПК. С Решение № 1582 от 13. 11. 2009 г. на директора на дирекция „ОУИ” – [населено място] при ЦУ на НАП, с което е потвърден РА в разглежданата част за данъчен период 28.03.2008г. – 31.03.2008г., връчено на 17. 11. 2009 г. на представител на дружеството.

РА е обжалван пред съда с жалба с датата 30. 11. 2009 г., като предмет на повторното съдебно производство по разглеждане на жалбата е в частта на РА, с който на [фирма] -гр. С., е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 10 000 лв. по фактура № 01 / 28. 02. 2008 г., издадена от [фирма], както и начислените лихви за забава.

При така изложеното до тук, и по арг.за приетото по отношение на РА от ВАС в решение №5469 от 19.04.2011г. по адм. дело №8407/2010г., то следва извод, че жалбата е подаден в срок и от лице с право и интерес от оспорването, срещу акт, който на основание чл.156, ал.1 ДОПК подлежи на съдебен контрол, като е спазена задължителната процедура за обжалването му по административен ред. Относно допустимостта да бъде отказано правото на данъчен кредит по спорната фактура с РА, ВАС е изложил подробни мотиви, като се приема за установено следното:

-Дружеството-жалбоподател е регистрирано по ЗДДС на 28.03.2008г. Първият данъчен период след регистрацията обхваща периода от 28.03.2008г. до 31.03.2008г.

-Фактура № 01/28.02.2008г. е включена в дневника за покупките и справка-декларация за първия данъчен период след датата на регистрацията, като по същата е претендирано право на данъчен кредит на основание чл. 74 ЗДДС за налични към датата на регистрацията активи.

-Дружеството е упражнило правото си по предвидения по чл. 74 ЗДДС ред за приспадане ред за приспадане на данъчен кредит за закупени или придобити по друг начин активи по смисъла на Закона за счетоводството преди датата на регистрацията му по ЗДДС и в съответствие с чл. 75, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС е включило фактура № 01/28.02.08г. през първия данъчен период от регистрацията си по ЗДДС.

-При извършването на ревизията за първия данъчен период - от 28.03.2008г. до 31.03.2008г. следва да се извърши проверка и за упражненото право на приспадане на данъчен кредит по чл.74 ЗДДС.

ВАС е приел компетентност на ревизиращите органи да извършат проверка и разгледат по същество така упражненото право на приспадане по процесната фактура. Предвид мотивите на ВАС и приетото от първата инстанция, то съдът не обсъжда въпроса за компетентност на ревизиращите органи, като приема и че не са допуснати съществени процесуални нарушения в хода на производството по издаването на РА в разглежданата част.

По тези съображения следва да бъде разгледана материалната законосъобразност на РА в обжалваната част, по който въпрос съдът намира следното:

Правото на данъчен кредит по фактура № 01/28.02.08г., с данъчна основа 50 000 и ДДС 10 000лв., не е признато на основание чл. 70,ал.5 ЗДДС.

Фактурата е с предмет „съгласно Протокол и Договор от 26.02.2008г.” Съгласно приложения пояснителен протокол предмета е следния: „частично префактуриран аванс към [фирма] . Договорът от 26.02.2008г. има за предмет заместване в дълг, сключен е между [фирма] като поемател и [фирма] като кредитор. В РА, ревизионния доклад и решението на ответника е прието, че така посочения предмет на протокола и договора - заместването в дълг, представлява финансова услуга, изразяваща се в поемането на дълг(плащане) в размер на 340 178 лв., с оглед на което тази услуга е освободена доставка по чл. 46,ал.1,т.3 ЗДДС.

Ответникът при анализа на този договор в решението се позовава на разпоредбата на чл.134,ал.1 Търговския закон (ТЗ) приема, че по договора от 26.02.2008г. не е предвидено изискването за връщане на сумата, като прави и анализ на друго решение на общото събрание на [фирма] от 29.03.2007г. за взето решение за допълнителна парична вноска по чл.134 от ТЗ, за които дружеството може да се уговори да плаща лихви.

В жалбата до съда се оспорват изводите в решението на ответника, като се твърди неправилност на преценката му, мотивира с цялата съвкупност от отношенията между участниците в тристранни споразумения, подробно обсъдени по същество в решението на ВАС.

Предмет на процесната фактура №0..01/28.02.2008г. – л. 187 от делото е посоченото в протоко и договор от 26.02.2008г. Съгласно приложения протокол към същата –л. 188 от делото, като вид услуга е посочено „частично префактуриран аванс към [фирма] – 50 000 лв., пртоколът е с дата 28.02.2008г. В жалбата се твърди, че с тази фактура е извършено частично префактуриране на по рано платен аванс от [фирма] на [фирма] , който се е дължал по силата на сключен Договор за извършване на СМР за обект „Търговски център М.", а префактурирането е извършено на основание на сключено Споразумение от 28.02.2008 г. между [фирма] и [фирма]. Не се оспорвало, че така извършеното префактуриране е намерило отражение в счетоводствата на двете дружества, за което са приложени разпечатки от хронологичните регистри на сметки 1511 „Заеми -контрагент А. П.” и 152 „Получени дългосрочни заеми”, които операции доказвали взаимно намаляване на дълга на [фирма] към [фирма] чрез извършено безналично плащане на префактурирания аванс, което представлявало самостоятелно основание за начисляване на дължимия данък и издаване на фактура от страна на [фирма].

Съгласно приетото в мотивите на РД, РА, решението на ответника, а също и в

решение №5469 от 19.04.2011г. на ВАС по адм. дело №8407/2010г. по тези отношения относими и към разгледания спор по същество в последното съдебно решение, за тристранните споразумения с участието на дружеството-жалбоподател, по повод на които се твърди, че е издадена разглежданата по делото фактура № 0..01/28.02.2008г., се установява следното:

1. Сключен е Договор за наем на недвижим имот в [населено място],[жк], състоящ се от 4 подобекта със застроена площ 1045 кв.м, вписан в Служба по вписванията на 26.03.2007г., между [фирма] като наемодател и [фирма] като наемател. По т. 3.3., б. "г" от договора е предвидено, че наемателят има право да извършва в имота основни ремонти, преустройства и реконструкции, променящи съществено цялостния облик на имота, като средствата за тези ремонти са за сметка на наемателя.

2. На 01.07.07г. между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, е сключен договор за ремонт на същия недвижим имот по т.1.

3. Със споразумение от 21.02.08г. между [фирма], [фирма] и [фирма], е прието последният да замести [фирма] в договора от 01.07.07г. за извършване на ремонтни дейности, като в същото време заплати всичко заплатено до този момент по договора, като [фирма] и [фирма] се задължават да прекратят сключения между тях наемен договор, след което имотът да бъде прехвърлен на [фирма] от [фирма], заедно с всички подобрения, направени от [фирма];

4. Собствеността върху наетия имот е прехвърлена от [фирма] на [фирма] с нот. актове № 169 и №170 от 27.02.08г.

5. Съгласно допълнително споразумение от 28.02.08г. към договора от 01.07.07г., сключено между [фирма], „М. МТООД и [фирма], всички права и задължения на възложителя [фирма] се прехвърлят на [фирма].

6. С договор за заместване в дълг от 26.02.08г. между [фирма] и [фирма], на основание, че [фирма] е титуляр на вземане от [фирма] по договор за допълнителна парична вноска от съдружник, [фирма] се е съгласил да замести [фирма] като длъжник за задължение в размер на 340178 лв.

7. Със споразумение от 28.02.08г. между [фирма] и [фирма], е уговорено последният да възстанови на [фирма] всички направени до момента разходи и плащания за обекта - търговски център, след тяхното префактуриране.

Настоящият състав на съда намира за изцяло относими изводите в решение №5469 от 19.04.2011г. на Върховния административен съд – първо отделение по адм. дело №8407/2010г., в частта му, в която се е прознесъл по съществото на оспорването на втората фактура № 0....02/01.04.2008 г. на стойност 107 862,84 лв., също издадена на основание протокол за префактурирани услуги, съгласно Договор за заместване в дълг между [фирма] и [фирма], които суми по протокола са за извършени разходи от [фирма], във връзка с извършваните от различни подизпълнители СМР на база по рано сключени договори между тях и [фирма] по повод преустройството на Търговски център „М.". Приложени към фактите по делото – процесната фактура, изводите са следните:

1. Според съдържанието на процесната фактура № 1 / 278.02.2008г. и приложения протокол към същата, извършено е авансово плащане на разходи за ремонт "ТЦ М. 1", които са извършени въз основа на договора от 01.07.07г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител, относно ремонт на наетия от [фирма] недвижим имот, находящ се в [населено място],[жк], представляващ търговски център „М.", за което са представени по делото фактури, с получател [фирма] за

извършени услуги във връзка с този ремонт през периода от м. 05/2007г. до м. 03/2008г.

2. Направен е извод за установено при първото разглеждане на делото, че [фирма] като получател по тези фактури е декларирал право на приспадане на данъчен кредит, което не е коригирано при издадения на същото дружество акт за прихващане или възстановяване. От последното и поради липса на твърдения за обратното, в мотивите на решението на ВАС е направен извод, че въпросните доставки са били осъществени и изпълнени от лицата, издатели на фактурите към [фирма], т.е. тези лица са доставчици, в това число и „М. МТ”.

3. [фирма] е получател по доставките за извършени ремонтни работи на търговския център и при изпълнение на останалите изисквания по чл. 68, ал. 1 ЗДДС, за това дружество следва да възникне право на данъчен кредит, което е съответно упражнено и данъкът е приспаднал за получените доставки през съответните данъчни периоди, на основание постановеното с Акта за прихващане или възстановяване.

4. В мотивите на решението на ВАС е направен извод, че за разходите за ремонт на търговския център, извършени от [фирма] в качеството му на наемател и са заплатени на трети лица, няма основание за издаване на данъчна фактура от последния към [фирма], тъй като тези две дружества нямат качествата съответно на доставчик и получател по доставките на въпросните ремонтни услуги. Към датата на фактическото извършване на услугите [фирма] „не е имал никакво основание да получи изпълнението на услугите, а към датата на издаване на процесната фактура не е налице данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 ЗДДС”.

5. Изрично в мотивите на решението е прието, че „понятието „префактуриране” няма легално определено значение и не е предвидено като основание за възникване на данъчно събитие”, като използването му за да бъде означено плащането на стойността на услуги, извършени в предходен период и в отношенията между други лица, с оглед на което и не може да се приеме за данъчно събитие и не поражда право на данъчен кредит за [фирма], посочен като получател и по процесната фактура № 1 / 28.02.2008г.

6. По процесната фактура не се очаква да бъде изпълнена каквато й да е доставка, същата е издадена след като [фирма] е придобило правото на собственост върху търговския център с оглед на което и стойността на всички ремонтни работи, извършени преди тази дата, „предвид тяхното естество и несамостоятелния им характер”, по принцип следва да е включена в стойността на недвижимия имот, т.е. в продажната цена по нот. акт № 170 от 27.02.08г., сключен между [фирма] и [фирма]. Без значение е упражненото право на данъчен кредит от получателя, но „ползването на право на данъчен кредит за част от стойността на имота чрез „префактуриране” от трето лице /различно от собственика/ на ремонтни услуги, извършени преди продажбата, е неправомерно” според мотивите на решението на ВАС, като се изтъква довод, че при този механизъм, ще бъде налице „двукратно приспадане на данъчен кредит за стойността на ремонтните дейности, а ако не е ползвано право на данъчен кредит поради естеството на доставката или по други причини, то би било налице заобикаляне на закона с цел ползване на данъчен кредит за част от стойността на имота”.

Всичко изложено обуславя и иденитичен правен извод, както в решението на ВАС, че при съвкупния анализ на тристранните отношения за заместване в дълг и придобиването на процесния търговски център от дружеството-жалбоподател,

следва извод, че фактура № 0..01 / 28.02.2008г. не удостоверява облагаема доставка на стоки или услуги, поради което и не възникнало право на приспадане на данъчен кредит, по арг. от чл. 6, ал.1, чл. 9 вр. чл. 8 от ЗДДС за определяне на понятията доставка на стока и на услуги, както и за понятията доставчик и получател по облагаема доставка по чл. 11, ал.1 и ал.2 ЗДДС.

Съдът намира и за основателни доводите на ответника, изложени в мотивите на решението за осъществяване административен контрол, че заместването в дълг е освободена доставка. Съгласно чл. 46, ал.1, т. 3 ЗДДС, сделката, свързана с дългове, вземания или други подобни договорни инструменти е освободена доставка, с оглед на което на основание чл.70, ал.1, т.2 ЗДДС при встъпване в дълг не се начислява данък и не възниква правото на данъчен кредит, както е прието и в съдебната практика на ВАС - Решение № 11085/09.08.2011г. по адм.д.13301/2010г., I отд. на ВАС, като също както в казуса по настоящето дело, вписаното основание за стопанската операция във фактурата не съставлява самостоятелен аванс в данъчно-правния и обичайния смисъл на понятието, като са приети за основателни мотивите на ответника по делото в същия смисъл както по настоящето дело и наличие на основание по чл. 70, ал.5 ЗДДС да не бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит. Посочената административна и съдебно практика се потвърждава и от друга съдебна практика – Решение № 9389 от 13.07.2009 г. по адм. д. № 3521/2009 г., I отд. на ВАС по идентичен казус.

Въз основа на изложеното, съдът намира, че правилно с РА за данъчен период м. 28.03.-31.03.2008г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на дружеството-жалбоподател по фактура №0..01/28.02.2008г., издадена от [фирма] в размер на 10 000 лв. и съответните лихви за забава, като правилно е променен в посока на намаление декларирания от дружеството ДДС за възстановяване с непризнатото право на данъчен кредит по посочената фактура на основание чл.70, ал.5 ЗДДС като неправомерно начислен данък, тъй като предмета на фактурата не обективира облагаема доставка на стока или услуга.

Следва и извод за неоснователност на жалбата и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ в разглежданата част. Поради направено своевременно искане за разноси от процесуалния представител на ответника, на основание чл. 161, ал.1 ДОПК, съдът следва да се произнесе. На основание чл.161, ал. 3 ДОПК, същото следва да се присъди в минимален размер, на следващото се възнаграждение за адвокат по Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на основание чл. 8, вр. 7, ал. 2, т.4 от същата, в размер на 650 лв. при материален интерес 10 000 лв.

Водим от изложеното, Административен съд София-град, I отделение, 12 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], с БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище [населено място], против Ревизионен акт № [ЕГН]/04.06.2009г., издаден от орган по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - С. град.

ОСЪЖДА [фирма], с БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище [населено място], да заплати по бюджета на директор на Дирекция „Обжалване и управление на

изпълнението" при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата от 650 (шестотин и петдесет) лева за разноси по делото. РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14 дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: