

# РЕШЕНИЕ

№ 2176

гр. София, 30.06.2010 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 02.06.2010 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова**

при участието на секретаря Силвиана Шишкова, като разгледа дело номер **3189** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

8

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от „Р. Кепитъл”, като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № \*/18.09.2009 г., издаден от орган по приходите в ТД на Н. град С., потвърден с решение № 324/09.03.2010 г. на директора на Д. „О.” в ЦУ на Н.. Ревизионният акт се обжалва в частта на непризнато право на данъчен кредит в размер на 16 666, 66 лв. за периода 01.11.2008 г. – 30.11.2008 г. По изложени в жалбата мотиви се претендира незаконосъобразност на обжалвания акт. Искане се отмяната на ревизионния акт, потвърден с решението на директора на Д. „О.” в ЦУ на Н.. Претендират се разноски.

Ответникът – директорът на Д. „О.” в ЦУ на Н. оспорва жалбата, като по същество моли съдът да постанови съдебно решение, с което да я отхвърли като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № 902605/14.04.2009 г., издадена от В С М – началник на сектор „Ревизии” в Д. „ДОК” в ТД на Н. град С. е възложено извършването на ревизия на „Р. К.”, като ревизията обхваща определянето на данъчни задължения по ЗДДС за периодите 30.10.2008 г. - 28.02.2009 г. Със заповедта за възлагане на данъчна ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията, който в съответствие с чл. 114, ал. 1 от ДОПК е определен като тримесечен и тече от датата на връчване на заповедта за възлагане на ревизия, ревизираният период, както и вида на ревизираните задължения за данъци. На проверявания данъчен субект, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия. Изготвен е ревизионен доклад № 902605/31.08.2009 г., връчен на пълномощник на дружеството-жалбоподател в настоящото съдебно производство на 31.08.2009 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение срещу ревизионния доклад, което е обсъдено в обжалвания ревизионен акт. Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт, с който за данъчен период 01.11.2008 г. – 30.11.2008 г. на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 6661 66 лв. по фактура № 105/28.11.2008 г. с начислен ДДС 8 333, 33 лв., издадена от „Артстрой Инженеринг” ЕООД по договор за капитално строителство и по фактура № 106/28.11.2008 г. с начислен ДДС 8 333, 33 лв., издадена от същото дружество по договор за ремонтна дейност. Данъчният кредит е формиран от фактуриран аванс от „Артстрой Инженеринг” ЕООД по договор за строителство по фактура № 105/28.11.2008 г. и плащане по договор за строителство по фактура № 106/28.11.2008 г. Във връзка с уточняване на въпроса с кой договор са свързани извършените СМР, по които е прихванат аванса и предмета на извършваната дейност в наетия обект е изготвено и връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № 06-5304-224/14.08.2009 г. П. проверка на първичните документи в счетоводството на дружеството е установено, че съществуват 3 броя договори, сключени с посоченото търговско дружество с предмет ремонтни работи и капитално строителство на нает обект, находящ се в с. Рударци. В хода на ревизионното производство е бил представен и договор за наем от 01.12.2008 г., сключен между „Многопрофилна болница за активно лечение Есперанца” в качеството на наемодател и „Р. К.” в качеството на наемател., като предмет на договора е отдаване под наем на незавършена сграда на училище в с. Рударци. Във връзка с направеното

искане за представяне на документи и писмени обяснения е представен и договор за покупко-продажба на недвижим имот от 07.09.2005 г. между община П в качеството на продавач и Специализирана болница за долекуване, продължително лечение и рехабилитация „Есперанца” ООД в качеството на купувач и анекс към договора от 01.01.2007 г. Посочено е също така в отговора, че процесните фактури са издадени във връзка с договор за капитално строителство от 01.11.2008 г. и договор за ремонтна дейност от 28.11.2009 г., като извършените строителни работи са с цел консервиране на обекта и предотвратяване на разрушения и повреди, опасни за живеещите в близост, като към момента се търси инвеститор, за да осъществи проекта по създаване на рехабилитационен център за възстановяване съгласно договора с община П. Ревизиращите органи са направили извода, че дружеството жалбоподател не е собственик на имота, а само наемодател, сградата е незавършена, като извършените от „Артстрой Инженеринг” СМР са с цел консервиране на обекта и предотвратяване на разрушения и повреди, опасни за живеещите в близост. Съгласно договора за покупко-продажба с община П купувачът Специализираната болница за долекуване, продължително лечение и рехабилитация е длъжен да извърши проектиране и да се снабди със строително разрешение за изграждане на лечебно заведение върху описания по-горе терен. Направен е извода от ревизиращите органи, че за извършването на дейностите по лечение и рехабилитация е необходимо лицата да отговарят на изброените предпоставки в чл. 2 от Закона за лечебните заведения, като извършването от тези заведения доставки попадат в обхвата на освободените доставки за целите на ЗДДС. В резултат на това са направени изводите, че ревизираното дружество извършва СМР върху нает имот, които ще бъдат приспаднати от дължимия наем, т.е плаща наем за имот, който не използва, не става ясно целта за която е нает имотът и за какви последващи доставки ще го използва ревизираното дружество. От друга страна същото не може да използва сградата за цели различни от тези, посочени в договора за покупко-продажба, а самите доставки съгласно договора са освободени. Изводът, направен от ревизиращите органи е, че извършените от „Артстрой Инженеринг” ЕООД СМР, за които ревизираното лице приспада данъчен кредит не се използват и няма да се използват за извършване на облагаеми доставки. На основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 666, 66 лв. по фактури, издадени от „Артстрой Инженеринг” ЕООД. Осъществено е обжалването на ревизионния акт по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на Д. „О.” в ЦУ на

Н. е потвърдил ревизионния акт.

П. така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Спор между страните по отношение на фактите не съществува и същите са правилно установени както от ревизиращите органи, така и от решаващия административен орган. Видно от представените по делото доказателства на 07.09.2005 г. между община П в качеството на продавач и „Специализирана болница за долекуване, продължително лечение и рехабилитация Есперанца” ООД, наречена купувач е сключен договор за покупко-продажба на недвижим имот, по силата на който продавачът продава на купувача недвижим имот, представляващ незавършена сграда на училище в с. Рударци, състояща се от сутерен и два етажа, заедно с терен, представляващ УПИ I, кв. 51, по плана на с. Рударци. Съгласно чл. 11.1 от договора купувачът е длъжен да извърши проектирането и да се снабди със строително разрешение за изграждане на лечебно заведение върху посочения терен. На 01.11.2008 г. между жалбоподателя в производството в настоящата инстанция в качеството му на възложител и „Артстрой Инженеринг” ЕООД в качеството му на изпълнител е сключен договор за капитално строителство, по силата на чл. 1.1, от който възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши като главен изпълнител целия обем СМР съгласно представените работни проекти, чертежи и изискванията на ПИПСМР и строителните стандарти на обект – УПИ I в кв. 51 по плана на с. Рударци, община П. На 28.11.2008 г. между същите страни в същото им качество е сключен договор за ремонтна дейност, по силата на който възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши като главен изпълнител целия обем СМР съгласно представените работни проекти, чертежи и изискванията на ПИПСМР и строителните стандарти на обект – УПИ I в кв. 51 по плана на с. Рударци, община П, който включва всички видове СМР, залегнали по части на строителството в количествено-стройностната сметка (приложение 1), неразделна част от договора. Видно също така от представените по делото доказателства на 01.12.2008 г. е сключен договор за наем между „Многопрофилна болница за активно лечение Есперанца” ООД, като наемодател и „Р. К.” – наемател, по силата на чл. 1 от който наемодателят отдава под наем за срочно и възмездно ползване от наемателя свой

недвижими имот – незавършена сграда на училище в с. Рударци, състояща се от сутерен и два етажа заедно с терен, представляващ УПИ I кв. 51 по плана на с. Рударци, община П. Съгласно чл. 2 от договора наемателят няма право да изменя уговореното предназначение на имота без писменото съгласие на наемодателя. Съгласно т. 8 от договора през гратисния период на договора (през който няма да се дължи наем) наемателят се задължава да направи ремонт на имота в размер до 100 000 лв., както и да завърши окончателно СМР до 01.05.2009 г. Съгласно т. 2.2 от договора наемателят се задължава да ползва имота съобразно уговореното предназначение, а съгласно т. 2.3 да не преотдава под наем имота или части от него без изричното съгласие на наемодателя. Видно от дадените от жалбоподателя обяснения в хода на ревизионното производство фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит са издадени именно във връзка със сключването на посочените два договора – за капитално строителство и за ремонтни работи. Не се спори също така между страните, че строителните работи, във връзка със сключените договори са извършени (констатации в тази насока се съдържат както в ревизионния акт, така и в решението на решаващия административен орган), като не се спори също така, че същите са извършени с цел консервиране на обекта и предотвратяване на разрушения и повреди, опасни за живеещите в близост. Това, по което спорят страните е относно приложимостта на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка и с констатациите, съдържащи се в ревизионния акт за отказано правото на приспадане на данъчен кредит предвид обстоятелството, че извършените СМР от доставчика „Артстрой Инженеринг“ ЕООД, за които жалбоподателят приспада данъчен кредит не се използват и няма да се използват за последващи облагаеми доставки. След анализ на изложената фактическа обстановка и на оплакванията, съдържащи се в жалбата, съдът намира същите за неоснователни, а обжалваният ревизионен акт за законосъобразен. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Не се спори между страните, че в процесния случай СМР са извършени (както се посочи и по-горе констатации в тази насока се съдържат изрично в обжалвания ревизионен акт). Спорът между страните се определя от това дали извършените от доставчика доставки, по които са издадени процесните фактури ще се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. От представените по делото доказателства се установява, че жалбоподателят не е собственик на имота,

находящ се в с. Рударци, а само негов наемател, установява се също така, че сградата е застрашена от самосрутване и поради това извършените СМР са били извършени с цел укрепването ѝ, поради и което е правилен направеният извод от ревизиращите органи, че същата е неизползваема към момента на извършване на ревизията. От друга страна, съгласно сключения договор за покупко-продажба от 07.09.2005 г. Купувачът – „Специализирана болница за долекуване, продължително лечение и рехабилитация Есперанца” ООД следва да извърши проектирането и да се снабди със строително разрешение за изграждане на лечебно заведение върху терена, като съгласно подписания анекс към договора за срок от 5 години от въвеждането в експлоатация на обекта в същия следва да функционира и център за долекуване и рехабилитация. Предназначението на имота като такъв за лечебно заведение се установява и потвърждава и от сключения договор за наем от 01.12.2008 г. между „Многопрофилната болница за активно лечение Есперанца” ООД и „Р. К.”, съгласно който наемателят няма правото на изменя уговореното предназначение на имота без писменото съгласие на наемодателя, както и да ползва имота само съобразно уговореното предназначение чл. 2.2 от договора. Следователно предназначението на имота, който е отдаден под наем на жалбоподателя в производството пред настоящата инстанция е да функционира като лечебно заведение, което предназначение не може да бъде променяно. Съгласно чл. 2, ал. 1 от Закона за лечебните заведения лечебни заведения по смисъла на този закон са организационно обособени структури на функционален принцип, в които лекари или лекари по дентална медицина самостоятелно или с помощта на други медицински и немедицински специалисти осъществяват всички или някои от дейностите, посочени в същия член. Следователно, в лечебните заведения могат да се извършват само определен вид дейности, а именно диагностика, лечение и рехабилитация на болни, наблюдение на бременни жени и оказване на родилна помощ, наблюдение на хронично болни и застрашени от заболяване лица, профилактика на болести и ранно откриване на заболявания, мерки за укрепване и опазване на здравето. Доставкаите, свързани със здравеопазване са освободени доставки по смисъла на чл. 39 от ЗДДС. Следователно, като се взе предвид обстоятелството, че жалбоподателят е наемател на посочения имот, че същият имот има точно определено предназначение, което не може да се променя (видно и от представените по делото доказателства), а именно за лечебно заведение и като се има предвид че доставкаите, свързани със здравеопазване са освободени доставки по смисъла на чл. 39 от ЗДДС и като се има предвид обстоятелството, че от страна на жалбоподателя не са представени каквито

и да било доказателства, че получените доставки по процесните фактури ще се използват за облагаеми доставки, то и следва извода, че следва да се откаже правото на приспадане на данъчен кредит по посочените фактури на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Действително, установеният режим на ДДС цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС също така цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, П. условие, обаче, че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС. За сметка на това, когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира данък върху извършените доставки, нито да се приспада данъкът върху получените доставки (в този смисъл и решение от 30 март 2006 г по дело *Udenkaupungin kaupunki*, C-184/2004, решение от 14 септември 2006 г. по дело *Wollny*, C-72/2005, решение от 12 февруари 2009 г. по дело *Vereniging Noordelijke Land-en Tuinbouw Organisatie*, C-515/2007. Така направените изводи не се отричат от цитираните в жалбата решения на Съда на общността. Решение на съда (втори състав) от 14 февруари 1985 г. *D.A. Rompelman* и *E.A. Rompelman-Van Deelen* срещу *Minister van Financiën*

определя преди всичко обхвата на понятието независима икономическа дейност с оглед поставено преюдициално запитване в тази връзка, като също така посочва, че подготвителните действия във връзка с придобиването на имущество, а също така и продажбата на движимо имущество като част от доставки трябва да се третират като постоянна икономическа дейност. Същото определя също така като независима икономическа дейност и придобиването на правото за една евентуална бъдеща продажба на право на собственост на част от сграда, което също така следва да се определя като икономическа дейност по смисъла в обхвата на параграф 4(1) от шестата директива. Но във всички случаи същото следва да е свързано с използването на това право за последващи облагаеми доставки. По същия начин и решение на съда от 21 март 2000 г. (*Gabalfrisa SL* и други срещу *Agencia Estatal de Administracion Tributaria*). Същото разглежда приложимостта на параграф 17 от Шеста директива във връзка с упражняването на правото на приспадане на ДДС преди същото лице да е започнало постоянно да осъществява облагаеми доставки, но във всички случаи с изричната уговорка, че доставките следва да са облагаеми. Докато в процесния случай видно от представените доказателства жалбоподателят е наемател на имот, който има строго определено

предназначение, имотът не може да се използва за друго освен за лечебно заведение, последващите доставки са за здравеопазване и следователно освободени доставки по смисъла на чл. 39 от ЗДДС. Същите изводи са приложими и във връзка с цитираното в жалбата решение на съда (пети състав) от 29 февруари 1996 г. (Intercommunale voor zeewaterontziltling срещу Belgische staat). Съгласно диспозитива на същото решение дори първоначално извършените разходи за инвестиция, извършена за целите на стопанската дейност следва да се определи като икономическа дейност по смисъла на параграф 4 от Шестата директива. По същия начин и в решение на съда (трети състав) от 3 март 2005 г. (I/S Fini срещу Skatteministeriet). Съгласно същото лице, преустановило търговската си дейност но което предвид това, че продължава да заплаща наем и разноски за тази си дейност се определя като данъчнозадължено лице и има правото на данъчен кредит за сумите на ДДС заплащани по договора за наем, доколкото е налице пряка и непосредствена връзка между направените плащания и икономическата дейност на лицето. Във всички случаи, обаче стоките и услугите следва да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, което в процесния случай не е налице с оглед изложеното по-горе.

Съдът счита, че оспореният акт е издаден и от компетентен орган същият е определен като компетентен орган по издаването на ревизионен акт със Заповед за определяне на компетентен орган № К 902605/01.09.2009 г., издадена от В С М, началник на сектор „Ревизии” в Д. „ДОК” в ТД на Н. С. град.

С оглед на тези съображения, съдът счита, че обжалваният ревизионен акт е постановен от компетентен орган, в нужната форма, П. спазване на процесуалните разпоредби.

От страна на жалбоподателя е направено искане за присъждане на разноски по делото. Съдът с оглед изхода на спора намира направеното искане за неоснователно. Искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е направено от страна на ответника по спора, което с оглед изхода на спора съдът намира за основателно. На основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК, вр. чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, издадена от Висшия съдебен съвет, в полза на Н. следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 783, 33 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК съдът,

**РЕШИ**



**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „Р. К.” срещу ревизионен акт № \*/18.09.2009 г., издаден от орган по приходите в ТД на Н. град С., потвърден с решение № 324/09.03.2010 г. на директора на Д. „О.” в ЦУ на Н., като неоснователна.

**ОСЪЖДА** „Р. К.” да заплати в полза на Н. разносните по делото в размер на 783, 33 лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**