

РЕШЕНИЕ

№ 7566

гр. София, 09.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 63
състав**, в публично заседание на 19.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **7371** по описа за **2022** 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. № 29532/09.08.2022г. по описа на АССГ, депозирана чрез административния орган, на „ПИТ КЪМПАНИ” ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н В., [улица], представлявано от Управителя С. М. М., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221720003928-091-001/04.03.2022г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник на сектор "Ревизии", орган, възложил ревизията и Р. Т. З.-на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, мълчалово потвърден при условията на чл. 156, ал.4 от ДОПК от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, С., в частта, с която са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ и Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, както следва: По ЗДДС: отказан данъчен кредит в размер на 413.66 лв. и лихви за забава в размер на 217.59 лв., за данъчен период 01.08.2015г.-31.08.2015г., по фактури издадени от „Ведж енд Фрут“ ЕООД; допълнително начислен ДДС в размер на 438 501.50 лв. и лихви за забава в размер на 250 818.56 лв., за данъчен период 01.06.2016г.-31.06.2016г. ; отказан данъчен кредит в размер на 231.60 лв. и начислени лихви за забава в размер на 92.20 лв. за данъчен период 01.05.2017г.-31.05.2017г. по фактура, издадена от „Кук Дрес 01“ ЕООД; По ЗКПО: допълнително определено задължение за внасяне на копропативен данък в размер на 222 715.80 лв. и лихва за забава в размер на 111 304.94 лв. за

данъчен период- 2016г. на осн. чл.78 от ЗКПО и непризнат разход в размер на 1158.00 лв. по фактура, издадена от „Кук Дрес 01“ ЕООД, за данъчен период 01.05.2017г.-31.05.2017г.

Жалбоподателят, чрез процесуалния си представител, адв. В. И., оспорва РА, в посочените в жалбата части, изцяло, като излага подробни аргументи за необосованост и противоречие с матиреалния закон.

Намира, че в хода на ревизионното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за реалност на доставките, по отношение на отказаното право на признаване на данъчен кредит по ЗДДС, за процесните фактури изд. от „Ведж енд Фрут“ ЕООД и „Кук Дрес 01“ ЕООД, като посочва, че получателят не носи отговорност за невъзможността да бъде открит доставчикът му, както и за ненадлежащото счетоводно отчитане и деклариране при него, както и, че не е обсъдена спецификата на доставките с оглед икономическата дейност на жалбоподателя, а изводът за нереалност на доставките и участието му в данъчна имама е изцяло бланкетен и необоснован. По отношение на тълкуването и изводите на ревизиращите органи относно характера на правоотношенията, обективирани в НА № 40 от 23.03.2004г. и НА № № 198 от 30.06.2016г. за учредяване на право на ползване върху недвижими вещи и оборудването, подробно описани в тях, излага подробни съображения за неправилност, необоснованост и противоречие с материалния закон на тълкуването и приемането на правоотношенията като вещно-правни, а не облигационни, поради което и намира, че незаконосъобразно ревизиращите органи, в оспорените части на РД, съответно в мотивите на РА, са достигнали до извод за наличието на основания за: допълнително начислен ДДС в размер на 438 501.50 лв. и лихви за забава в размер на 250 818.56 лв., за данъчен период 01.06.2016г.-31.06.2016г., въз основа на НА № № 198 от 30.06.2016г. и допълнително определено задължение за внасяне на копропативен данък в размер на 222 715.80 лв. и лихва за забава в размер на 111 304.94 лв. за данъчен период- 2016г. на осн. чл.78 от ЗКПО, въз основа на неправилно третиране на приходите, към датата на сключването на договора, обективиран в НА № № 198 от 30.06.2016г., непризнаването за издадени при наличието на годно правно основание на издадените КИ, във връзка със заместването в дълг и извършено прихващане между страните по него. Жалбоподателят излага подробни съображения за необоснованост и неправилност на изводите на ревизиращите органи, по отношение на счетоводното и данъчно третиране на сделките, като намира, че е налице формалното третиране на същия с оглед формата и наименованието му като учредено право на ползване от ревизиращите органи, без да е изследван действителния характер на договора, за който намира, че има облигационен, а не вещноправен характер и като такъв, с оглед спецификата на сделката като търговска, следва да бъде третирано за счетоводни данъчни цели като оперативен лизинг, за който правилно е приложен СС 17 /Лизинг/ и съответното му третиране, съобразно МСФО 16 /Лизинг/, във връзка с изплащането на цената по договора на части. Намира, че неправилно е прието, че е налице една доставка към датата на договора, по смисъла на чл. 128 от ЗДДС, а конкретни доставки, настъпващи към датата на падежа на договорените плащания по договора, на равни периоди, по смисъла на чл. 25, ал.4 от ЗДДС. Излага подробни съображения за правилност и законосъобразност на осъществяването потестативно право от ревизираното лице за избор на доставката на право на ползване върху земя и сгради, които не са нови, като освободена по смисъла на чл. 45, ал.1 и чл.45, ал.2 от

ЗДДС и облагаема доставка върху оборудването, по смисъла на чл. 45, ал.5 от ЗДДС. Въз основа на изложеното иска от съда да отмени като незаконосъобразен РА, в частта на допълнително установен размер на ДДС за данъчен период м. 06.2016г. и съответно неправомерното начисляване на корпоративен данък за 2016г., съответно и незаконосъобразност на акцесорните вземания за лихви. Иска от съда отмяна на оспорения РА, в обжалваните части, като незаконосъобразен, поради необоснованост и противоречие с материалния закон. Претендира съдебно-деловодни разноски по списък.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител гл. юрк. Т.П., в съпроводително писмо и писмено становище, оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, поддържа съображенията и изводите изложени от ревизиращите органи в РА, съответно мотивите на РД и иска жалбата да се остави без уважение. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител, не представя становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221720003928-020-001/01.07.2020г., изд. от Е. М. С., на длъжност Началник на сектор "Ревизии", оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, с която е възложено извършване на ревизия на „ПИТ КЪМПАНИ” ООД, за корпоративен данък за периода от 01.01.2014г. до 31.12.2019г. и за данък върху добавената стойност за периода 01.01.2014г. до 31.12.2019г. Заповедта е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221720003928- 020-002/21.10.2021г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221720003928-020-003/16.11.2021г., връчена по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК във връзка с чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Ревизията е спряна със Заповед за спиране на производство № Р-22221720003928-023-001/07.12.2020г. и възобновена със Заповед за възобновяване на производство № Р-22221720003928-143- 001/04.02.2021г., изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22221720003928-020-004/15.03.2021г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения: Искане за представяне на документи и писмени обяснения от ЗЛ № Р-22221720003928-040-001 /23.07.2020 г., връчено на 29.07.2020 г. по реда на чл.30, ал.6 от ДОПК във връзка с чл.29, ал.4 от ДОПК. Подадена е Молба Вх. № Р-22221720003928-М.-001-И/07.08.2020г. за продължаване на срока за представяне на документи. Издадено е Решение за продължаване на срок (за представяне доказателства) № Р-22221720003928-106-001/10.08.2020г., връчено на 10.08.2020 г. по реда на чл.30, ал.6 от ДОПК във връзка с чл.29, ал.4 от ДОПК. От ревизираното лице са представени изисканите документи с Придружително писмо за представяне на документи Вх. № 53-00- 2172/21.08.2020г. При ревизията е извършена проверка в информационния масив на НАП - Справка за внесени суми в данъчно осигурителната сметка за корпоративен данък и данък върху добавената стойност за периода на ревизията и дата на внасяне на задълженията; Справка от ПП БИДИС, относно подадени СД по ЗДДС за всички периоди по ЗДДС в обхвата на ревизията. Извършена

е справка в ПП С., относно подадени ГДД по чл.92 от ЗКПО. Изпратено е Искане за обмен на информация до СИДДО И.. № 1/ 26.08.2020г. до множество чуждестранни юрисдикции. Получен е отговор от СИДДО вх. № 20-00-2643 #3/01.02.2021г., с който е представена информация, съгласно която, не са налице данни за извършвана стопанска дейност или притежава недвижимо имущество, активи или банкови сметки на териториите на запитаните държави.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221720003928-092-001 / 31.12.2021 г.

На основание чл.117, ал.5 от ДОПК "ПИТ КЪМПАНИ"ООД е подало искане № 53-00-2172#1/12.01.2022г. за продължаване на срока за подаване на възражение и представяне на доказателства по ревизионен доклад №Р-22221720003928-092-001/31.12.2021г. връчен по електронен път на 05.01.2022г. С Уведомление № Р-22221720003928-РУС-001/13.01.2022г. ревизираното лице е уведомено, че срокът за подаване на възражението е продължен до 18.02.2022г. С подаденото възражение 53-00-2172#2/17.02.2022г. ревизираното лице оспорва направеното с доклада предложение за преобразуване на финансовия резултат по ЗКПО в посока увеличаване за 2016 г., на основание чл. 78 от ЗКПО със сумата от 2 276 586, 12 лв. и доначисления ДДС за м. 06.2016 г. в размер на 478 787,18 лв. във връзка с учредено право на ползване върху имоти с НА № 198/30.06.2016 г., съответно доначисления след калкулации размер на ДДС за довносяне. Оспорени са и отказите за позван данъчен кредит, за м. 08.2015 и 05.2017.

Възражението на ревизираното лице е обективизирано в РД, същото е прието за неоснователно и оставено изцяло без уважение.

Ревизията приключва с издаването на Ревизионен акт /РА/ № Р-22221720003928-091-001/04.03.2022г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник на сектор "Ревизии", орган, възложил ревизията и Р. Т. З.-на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, редовно връчен по електронен път на 07.03.2022г.

Въз основа на представените в хода на ревизионното производство доказателства, приети в цялост с административната преписка в хода на съдебното производство се установява следното:

Не е спорно между страните, а се установява и от събраните доказателства, че „ПИТ КЪМПАНИ" ООД е регистрирано с фирмено дело № 12/1999 г. на Софийски градски съд и пререгистрирано в търговския регистър на Агенцията по вписванията на 10.05.2008 г. с ЕИК[ЕИК]. Същото е местно данъчно задължено ЮЛ, регистрирано по ЗДДС.

През ревизирания период дружеството декларира основната дейност с К. 5510: Хотели и подобни места за настаняване. В РД, представяващ неразделна част от РА, са посочени притежаваните от дружеството недвижими имоти, движими вещи, активи, заеми, договори. Същите са представени с административната преписка /7 тома приложения/. Установено е, че ревизираното лице, съгласно чл.34 от Закона за счетоводството изготвя годишните финансови отчети на базата на Националните счетоводни стандарти. Счетоводната политика на „ПИТ КЪМПАНИ" ООД е подчинена на изискванията на Закона за счетоводството, Н. и действащите нормативни актове. Съставен е индивидуален сметкоплан, който съдържа необходимата аналитичност.

Справките -декларации по ДДС по чл.125, ал.1 от ЗДДС и дневниците за покупки и

продажби по чл.124, ал.1 от ЗДДС съдържат необходимите реквизити определени с ППЗДДС. Заедно със справките-декларации за ДДС за съответните данъчни периоди се подава и информация на магнитен носител с параметри определени в ППЗДДС.

При извършения анализ на сметките от гр.70 е установено, че дружеството води приходите аналитично по видове дейности и ги отчита в отделни сметки от гр. 70.

Дружеството попада в критериите за задължителна одиторска заверка на ГФО, регламентирани в чл. 38 от Закона за счетоводството.

Констатираните нарушения, свързани със счетоводното отразяване на спорните процесни доставки, са подробно обективирани в обстоятелствената част на РД и РА, въз основа на констатациите на ревизиращите органи и направения от тях анализ и третиране на вещното и облигационно право, счетоводното и данъчно законодателство.

Във връзка с оспорените части на РА, в съдебното производство, съдът намира за установено от фактическа страна следното:

1. По отношение на доставките по фактури, идсдени от „ВЕДЖ ЕНД ФРУТ“ ЕООД, за данъчен период м.08.2015г.:

Съгласно обективираното по пар. V,т. 3 от РА, възпроизведено в РА, за данъчен период м.08.2015г., ревизиращите органи са установили, че ревизираното лице „ПИТ КЪМПАНИ" ООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 413,66 лв. по следните фактури с доставчик: „ВЕДЖ ЕНД ФРУТ“ ЕООД, ЕИК: BG202488340: № [ЕГН]/08.08.2015г.; № [ЕГН]/04.08.2015 г.; № [ЕГН]/06.08.2015 г.; № [ЕГН]/11.08.2015г.; № [ЕГН]/07.08.2015г.; №[ЕГН]/08.08.2015г.; № [ЕГН]/05.08.2015г.; № [ЕГН]/03.08.2015 г. и № [ЕГН]/10.08.2015г., индивидуализирани по вид и предмет в талбичен формат по т.3.1 от РД. Предмет на доставките е продажба на плодове и зеленчуци. Плащането по доставките е извършвано в брой. Фактурите са представени от ревизираното лице и надлежно осчетоводени. За доставчика „ВЕДЖ ЕНД ФРУТ“ ЕООД, в хода на ревизионното производство, ревизиращите органи са предприели действия, за изискване и събиране на информация, като доставчикът не е открит и всички съобщения и искания, приобщени в ревизионното производство, са връчвани по реда на чл. 32 от ДОПК, като в законоустановения срок документи и писмени обяснения не са представени.

Данните въз основа на които са направени изводите на ревизиращите органи по отношение на доставчика, са въз основа на извършени проверки в информационните масиви на НАП. По данни от регистрираните от дружеството в системата на НАП уведомления по чл.62 от КТ през периода на издаване на фактурите проверяваното лице има назначени пет лица по трудови договори на длъжност: снабдител доставчик, продавач-консултант; продавач-пазар, технически сътрудник. Подавани са декларации обр.1 и обр.6. При извършена справка в ИС на НАП е установено, че в СД по ДДС и дневници за продажби за м.08.2015 г. са включени процесните фактури, с получател „ПИТ КЪМПАНИ“ ООД. Установено е, че доставчикът има подадена ГДД за 2015 г. с декларирана основа дейност с К. - 4799 - Търговия на дребно извън търговски обекти, неквалифицирани другаде. Установено е че „ВЕДЖ ЕНД ФРУТ“ ЕООД, считано от 07.03.2016 г. е дерегистрирано по ЗДДС поради установени обстоятелства по чл.176 от ЗДДС.

При тези данни, поради непредставянето на доказателства от доставчика, както и като са приели, че не се установява кореспонденция между лицата за търговската им дейност, протоколи за приемане и предаване на стоките и др. Първични

съпровождащи доставките документи, ревизиращите органи са достигнали до извод, че: „между „Ведж Енд Фрут“ ЕООД и ревизираното лице, е налице предварителна договореност за създаване на привидни отношения, които да навеждат на извода, че сделките са действително осъществени. Документите, създадени между участниците имат за цел да създадат привидност на една реална сделка, но в действителност страните не желаят настъпването на правните последици от тази сделка“. Ревизиращия екип прави извод за липса на реални доставки от „Ведж Енд Фрут“ ЕООД, по процесните фактури, като е приел, че е налице недобросъвестно поведение от страна на ревизиращото лице, което съзнателно е участвало в недействителна доставка и данъчна измама.

По ЗДДС:

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, във връзка с чл.6 от ЗДДС, ревизиращите органи, са направили извод, че за „ПИТ КЪМПАНИ" ООД не е налице право на приспадане на данъчен кредит и не е признат същия общо в размер на 413,66 лв. , за процесния период-м.08.2015г. Върху главницата са начислени и лихви за забава в общ размер на 217.59 лв.

2. По отношение на доставката по фактура, издадена от „Кук Дрес 01“ ЕООД, за данъчен период м.05.2017г.

През ревизиращия период „ПИТ КЪМПАНИ" ООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 231,16 лв. по фактура №0000000179 от 04.05.2017г. издадена от „К. Д. 01“ ЕООД, ЕИК BG204104817, с предмет “авансово плащане униформи“ и ДО -1158 лв. и ДДС в размер на 231,60 лв. Установено е извършено плащане по фактурата по банков път, за което е представено банково извлечение от „Уникредит Булбанк“ АД.

Ревизиращите органи са установили, че в хода на ревизията, от страна на ревизираното лице не е представена фактура за окончателно плащане на униформи, не са представени и данни за разваляне на сделката. Не са представени приемо-предавателни протоколи за получаване на стоката.

При извършена проверка в СД по ДДС и дневниците за продажби за м.05.2017г. или в следващите данъчни периоди на „КУК ДРЕС 01“ ЕООД не е установена, декларирана фактура с получател „ПИТ Къмпани“ ООД.

При ревизията е установено, че цитираната фактура е отразена счетоводно от ревизираното лице по дебита на сметка 601- Разходи за материали и същата не е заведена в сметка 402-Доставчици по аванси.

Ревизиращите са посочили, че не са налични други доказателства, във връзка с фактурата относно вида на поръчаните униформи и количеството, както и данни за приемане и получаване на процесните униформи, обективирани в протоколи или др. Първични съпровождащи документи.

Установено е от ревизиращите органи, че „КУК ДРЕС 01“ ЕООД е deregистрирано на 24.10.2017 г. За 2017 г. дружеството няма подадена ГДД и няма деклариран приходи от извършване на дейност. Дружеството има назначено 1 лица на длъжност: продавач-консултант. Дружеството има деклариран обект шоурум, находящ се на адрес: [населено място], [улица].

Въз основа на тези данни, при липсата на представени данни и доказателства и обяснения от прекия доставчик, ревизиращите органи, са направили извод, че: въпреки наличието на фактура при получателя и доставчика, при когото не е счетоводно отразена, „е спорно дали са налице реални доставки“, като

основание за издаване на процесната фактура. Ревизиращите органи са приели, че между „КУК ДРЕС 01“ ЕООД „е налице предварителна договореност за създаване на привидни отношения, които да навеждат на извода, че сделката е действително осъществени“ и са приели, че не е налице реална доставка.

По ЗДДС:

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, във връзка с чл.6 от ЗДДС, ревизиращите органи са приели, че за „ПИТ КЪМПЪНИ“ ООД не е налице право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 231,60 лв.за данъчен период м.05.2017г. Върху главницата е начислена и лихва в размер на 92.20 лв.

По ЗКПО:

На основа на чл.77, ал.1 от ЗКПО, съгласно който разходите отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане и във вр. чл. 16, ал.1 от ЗКПО, е коригиран счетоводния финансов резултат за 2017г., с размера на осчетоводените разходи по фактура №[ЕГН] от 04.05.2017г. издадена от „КУК ДРЕС 01“ ЕООД, ЕИК BG204104817, в размер на 1158 лв.

3.По отношение учрезеното вещно право на ползване на недвижим имот, сгради и оборудване, собствени на и от ревизираното лице, съгласно договори, обективирани в Нотариален акт за учредяване право на ползване върху недвижим имот № 40, том I, рег. № 4790, дело № 35 от 23.03.2004г. на Нотариус Д. С., рег. № 267 по описа на НК, РД-СРС /представен с административната преписка-приложение том 5 от делото/ (наричан по-долу в съдебното решение, както и в РА и РД НА № 40/23.03.2004г.) и Нотариален акт за учредяване право на ползване върху недвижим имот № 198, том III, рег. № 606, дело № 465 от 30.06.2016г. на Нотариус М. Н., рег. № 362 по описа на НК, РД-СРС /представен с административната преписка-приложение том 5 от делото (наричан по-долу в съдебното решение, както и в РА и РД НА № 198/30.06.2016г.) / и Споразумение за заместване в дълг от 30.06.2016г., сключено между „Пит Къмпани“ ООД /Кредитор/ , „Хеленик Петролиум България Пропъртис“ ЕАД /с предишно наименование „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /Прехвърлител/ и „Еко България“ЕАД /Поемател/ и Трестранен протокол за прихващане от 30.06.2016г. на вземания и задължения:

Установено е по делото, въз основа на приложената административна преписка, че: С договор, обективиран във формата на НА за учредяване право на полване върху недвижим имот №40/23.03.2004г. /приложен в том 5 от приложенията по делото/, подробно описан като клаузи в частта по ЗКПО на РД, пар. IV, т. 2.3 от РД, възпроизведен в пар. V, т. 2.1 от РА/, че ревизираното лице „ПИТ КЪМПАНИ“ ООД е предоставило правото на ползване на „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, върху следните собствени на жалбоподателя, обективирани в договора с НА №40/23.03.2004г., недвижими имоти, ведно с посоченото в акта оборудване, към тях, индивидуализирани по видове, както следва: А/. Урегулиран поземлен имот УПИ IX-1733 по плана на [населено място], местност „В. ВЕЦ С.“, „Крайпътни обекти“, целият с площ 1960 кв.м.; Б/. Търговска сграда и Автомивка, с РЗП 281.06 кв.м., с търговска

част от ЗП 172.18 кв.м., заедно с изградената в имота *Бензиностанция и Газостанция*, състояща се от три двойни бензиноколонки и един брой двойна газова колонка, разположени в един ред на самостоятелни острови, ведно с всички временни и постоянни постройки в имота; В/. *Оборудване, принадлежащо на Бензиностанцията и газостанцията*, описано в приемо-предавателен протокол, рег. № 4735/23.03.2004г. по описа на нотариус Д.С., рег. № 267 на НК, РД-СРС. Срокът на договора е 25 години. Общия размер на стойността на предоставеното право на ползване е в размер на 2 400 000 евро, без ДДС, като за доставките на договореното ползване на земята: е договорена обща стойност в размер на 1 680 000 евро, без ДДС и 720 000 евро, без ДДС за проектите и оборудването в общ размер за периода. Определен е с договора и начин на плащане за предоставеното право на ползване върху обектите по договора, а именно: авасова сума в общ размер от 900 000 евро, без ДДС, от която: 630 000 евро-за правото на ползване върху земята и 270 000 евро за ползването на проектите и оборудването общо, която се заплаща еднократно от „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, при условията, договорени в НА, а оъстатъкът от стойността-се заплаща на месечни равни вноски от по 5 000 евро, всяка, за 25-годишния период на договора, от които изрично е извършена диверсификация по видове обекти и размер на плащанията, а именно: 3500 евро, за месечното право на ползване върху земята и 1500 евро, за месечното право на ползване върху проектите и оборудването, описани в т.2 от договора, обективизиран в НА. В НА е изрично посочено, че, дължимата от ползвателя на стойност на учреденото право на ползване е в размер от по 8000 евро месечно, дължима на договорения падеж, за всеки месец, от срока на договора, като въз основа на направеното авансово плащане, договорено в НА, същата се редуцира до дължимостта на вноска от по 5 000 евро, по начина уреден и деверсифициран за вещите, предмет на договора. Съгласно т.2 и т.6 , т.9 от договора, обективизиран в НА №40/23.03.2004г., страните договарят, че неизпълнението на задължението за заплащане на месечната вноска за предоставеното право на ползване, с повече от 3 месеца, при отправена нотариална покана, е основание за прекратяване на договора и връщане на собствеността чрез предаването и в патрумониума на собственика по изпълнителен ред. Същевременно е уговорено, че всички разходи и данъци се заплащат от ползвателя, като ревизираното лице дава съгасие същия за затрахова обектите, от свое име и за своя сметка и в своя полза. Договорено е, че собственикът-жалоподател, няма право да се разпорежда и да обременява имотите с вещни тежести, като същевременно ползвателя- не може да преотдава имотите на трети лица и едва след изплащане на пълния размер на договорената цена по договора, му е позволено- „да отчужди правото на ползване в полза на всяко трето лице, което може да го „замени“ по договора, в случай, че действащото законодателство допуска това.

Със споразумение за заместване в дълг от 30.06.2016г. между: ревизираното лице „Пит Къмпани“ ООД /Кридетор/, „Хеленик Петролеум България Пропъртис“ ЕАД /с предходно наименование „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /Прехвърлител/ и „Еко България“ ЕАД /Поемател, страните се договарят, че

Прехвърлителят „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД желае да прехвърли и прехвърля със съгласието на „Пит Къмпани“ ООД, а Поемателят „Еко България“ ЕАД, желае да замести и замества Прехвърлителя „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД / с ново наименование „Хеленик Петролеум България Пропъртис“ ЕАД / в правата и задълженията му по НА №40/23.03.2004г., за учредяване право на ползване върху недвижим имот, с индивидуализация и възпроизвеждане на клаузите на договора, обективиран в НА №40/23.03.2004г. Споразумението е договорено като такова за заместване в дълг по договора, обективиран в НА №40/23.03.2004г., със задължението за сключването на нов нотариален акт за учредяване право на ползване върху недвижимите имоти по НА №40/23.03.2004г.

Поемателят по договора, се задължава да плати на прехвърлителя предплатената от последния авансово цена за учреденото право на ползване, а именно, сумата в размер на 459 000 евро, в които не е включен ДДС в деня на подписване на договора. Страните се договарят, че считано от настъпването на най-късната от следните дати: -датата на подписване на договора; -датата на вписване на отказ от правото на ползване; -датата на вписване на новия НА, всички задължения на прехвърлителя по НА следва да се поемат в пълен обем от поемателя и считано от тази дата правата и задълженията между кредитора и заместващият поемател се уреждат чрез подписване на Новия НА. Поемателят се задължава да заплаща на кредитора оставащата част от цената на вещното право на ползване върху недвижимите имоти, за периода от датата на сключването на договор-НА, до 23.03.2029г., съгласно реда и условия на новия НА. Според т.2.6. от Споразумението прехвърлителят декларира, че до подписване му е заплатил част от общата цена в размер на 1 176 000 евро без ДДС. В т.2.7. кредитора и поемателя се договарят, че остатъкът от цената на правото на ползване в размер на 1 224 000 евро без ДДС ще бъде заплатен от поемателя. Според т.3.1.3 от Споразумението поемателят и кредитора се задължават да сключат нов НА при условията на сключеното споразумение. Поемателят се задължава : -в деня на подписване на Споразумението да заплати на прехвърлителя предплатената от последния авансово цена на правото на ползване за оставащия срок от 25- годишния период на правото на ползване, а именно сумата в размер на 459 000 евро без ДДС, -да заплаща на кредитора оставащата част от цената на правото на ползване до 23.03.2029г.

На същата дата е подписан и Тристранен Протокол от 30.06.2016г. за прихващане на вземанията и задълженията по договора за заместване в дълг, с който се уточняват и се извършва прихващане с насрещните вземания по разплащания и надплатени суми по първия НА от 2004 г. и в резултат на заместването в дълг, като се уреждат правоотношенията и задълженията между трите дружества - „ПИТ КЪМПЪНИ“ ООД, „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и "Х. П. БЪЛГАРИЯ П. ", като в талбичен вид в РА, са обективирани по вид и размер фактурите и съответно издадените към тях кредитни известия/ пар. V, т.2.1 от РД/, страните се споразумяват за следното: -Задължението на „ПИТ КЪМПЪНИ“ ООД към "ХЕЛЕНИК ПЕТРОЛИУМ БЪЛГАРИЯ ПРОПЪРТИС " ЕАД в размер на 951 589,53 лв. да бъде платено от „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД; -По този начин „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД погасява задължението си към „ПИТ

КЪМПЪНИ" ООД в размер на 951 589,53 лв.; - "ХЕЛЕНИК ПЕТРОЛИУМ БЪЛГАРИЯ ПРОПЪРТИС" ЕАД дава съгласието си вземането му от „ПИТ КЪМПЪНИ" ООД да бъде платено от „ЕКО БЪЛГАРИЯ" ЕАД . В резултат на извършеното прихващане, страните декларират, че нямат взаимни задължения и вземания по цитираните в настоящия протокол фактури и известия.

Тъй като на 30.06.2016г. „Хеленик Петролиум България Пропъртис „ ЕАД / предишно наименование „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ" ЕАД/ прави отказ от право на ползване, е прието в протокола за прихващане от 30.06.2016г., че за оставащите 12 години и 9 месеца от договорените 25г. за които е учредено право на ползване са надплатени 459 000 евро / без ДДС/. Предплатената цена от поемателя „Хеленик Петролиум България Пропъртис „ ЕАД е в размер на 459 000 евро / без ДДС/.

Въз основа на извършеното заместване в дълг, извършените плащания по НА 40/23.03.2004г. и клаузите на този НА, "ХЕЛЕНИК ПЕТРОЛИУМ БЪЛГАРИЯ ПРОПЪРТИС" ЕАД /старо име - „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ" ЕАД/ и представени фактури за авансово плащане, е установено, че същото е превело на „ПИТ КЪМПЪНИ" ООД авансова сума в размер на 900 000 евро./1 760 247 лв./.

Въз основа на сключените споразумения, е подписан нов Нотариален акт за учредено право на ползване върху недвижим имот № 198 от 30.06.2016г., съгласно който ревизираното лице „ПИТ КЪМПЪНИ" ООД, като собственик, учредява възмездно в полза на „ЕКО България" ЕАД, вещно право на ползване за срок от 12 години и 9 месеца, а именно от датата на сключване на договора - 30.06.2016г. до 23 март 2029г. / включително/, върху следните собствени на дружеството недвижими имоти - земя и всички постройки върху нея, заедно с цялото налично оборудване в тях, които имоти се намират в [населено място], район В., местност В. ВЕЦ С. и представляват : А1/ Поземлен имот с идентификатор 68134.1971.3060, с адрес на поземления имот : [населено място], район „В.", [улица] , целият с площ от 1259 кв.м., А2/ Поземлен имот с идентификатор 68134.1971.3061, с адрес на имота : [населено място] , район „В.", вилна зона Д. I част- Ботаническа градина , целият с площ от 649 кв.м., Б/ Самостоятелен обект с идентификатор 68134.1971.3060.2 , с адрес на сградата: [населено място], район „В.", [улица]. Обектът представлява ТЪРГОВСКА СГРАДА И АВТОМИВКА , с разгърната застроена площ 281,06 кв. м. състоящи се от : 1. ТЪРГОВСКА ЧАСТ със застроена площ 172,18 кв.м., състояща се от : Склад за нехранитерни стоки , Склад за масла, АУСГУС, Помещение за ел. табло, Коридор, Гардеробносаня - тоалетна, Склад за хранителни стоки, Две тоалетни с предверие, склад за инвентар, Помещение за управител, Търговска зала и АВТОМИВКА със застроена площ от 98,65 кв.м., заедно с изградената в имотите БЕНЗИНОСТАНЦИЯ И ГАЗОСТАНЦИЯ, състоящи се от 3 броя двойни бензиноколонки и 1 брой двойна газова колонка , разположени в един ред на самостоятелни острови, както и всички други подобрения, постройки, временни или постоянни, В/ ОБОРУДВАНЕ , принадлежащо към бензиностанцията и газостанцията, описано в приемо - предавателен протокол, подписан от страните от дата 30.06.2016г.

Правото на ползване върху обектите, изрично индивидуализирани, в т. А-В, от

договора, обективиран в НА № 198/30.06.2016г., се предоставя за срока на договора, за сума в общ размер от 1 224 000 евро, в които не е включен дължимия ДДС .Цената на правото на ползване на имотите в размер на 1 224 000 евро, в които не е включен дължимия ДДС се заплаща на части, както следва: Учредителят „ПИТ КЪМПАНИ" ООД, заявява че е получил авансово сумата в размер на 459 000 евро, в който не е включен дължимия ДДС, представляващи част от цената на правото на ползване върху имотите за целия период на договора от дружеството „Хеленик Петролиум България Пропъртис“ ЕАД / с предишна фирма "Опет Айгаз България" ЕАД/, предходен приобретател /ползвател/ на правото на ползване върху имотите, като тази сума е възстановена и платена на дружеството „Хеленик Петролиум България Пропъртис“ ЕАД от ползвателя „ЕКО България" ЕАД по силата на сключеното между учредителя, ползвателя и Х. П. България П. ЕАД Споразумение за заместване в дълг от 30.06.2016 г. Оставащата част от цената на правото на ползване върху имотите представляваща сумата в размер на 765 000 лв., в който не е включен дължимия ДДС, ползвателят ще изплаща за срока на договора, а именно 12 години и 9 месеца, считано от 01.07.2016 г. на равни годишни вноски, всяка в размер на 60 000 евро от който 42 000 евро е цената на правото на ползване върху земята и 18 000 евро е цената на правото на ползване върху постройките и оборудването, като в деня на подписването му ползвателят заплаща на учредителя авансово сумата в размер на 105 000 евро, в които не е включен дължимия ДДС, представляваща вноска от оставащата част от цената на правото на ползване върху имотите дължима за периода до 23.03.2018 г.

С Приемо-предавателен протокол от 30.06.2016г. към НА № 198/30.06.2016г., „ПИТ Къмпани" ООД предава на „ЕКО БЪЛГАРИЯ" ЕАД, а „ЕКО БЪЛГАРИЯ" ЕАД получава обектите, описани в пункт първи на НА, заедно с всички принадлежащи към тези имоти съоръжения и оборудване.

Според НА №198/30.06.2016г. „ЕКО БЪЛГАРИЯ" ЕАД е направило авансова вноска в размер на 459 000 евро / 897 725,97 лв./ към „ПИТ КЪМПЪНИ" ООД. Според протокола за прихващане се прихващат 951 589,53 лв., т.е. 53 863,56 лв. повече. Разликата е размера на ДДС по фактура №389/01.04.2004г. Страните по споразумението и договора за прихващане, удостоверяват, че нямат неуредени отношения между кредитора и поемателите, въз основа на което с НА №198/30.06.2016г., ревизираното лице „ПИТ КЪМПАНИ“ ООД, в качеството си на собственик, учредява вещно право на полване на „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, върху същите, идентични имоти, обективирани в предходен НА №40/23.03.2004г. Вещното право на ползване е осъществено реално на същата дата с предаването на обектите и подписването на Приемо-предавателен протокол от 30.06.2016г. към НА № 198/30.06.2016г.

Извършените прихващания по споразумението и тристранния протокол за прихващане, са описани по фактури в талбичен вид в РА, като съгласно констатациите от Раздел V. "По ЗДДС" на основание чл. 115, ал. 4, т.2 от ЗДДС, са издадени кредитни известия: Кредитно известие № [ЕГН]/30.06.2016 г. към фактура № 389/01.04.2004 г. за ДО в размер на -269 317,79 лв. и ДДС в размер на -53 863,56 лв. и Кредитно известие № [ЕГН]/30.06.2016 г. към фактура № 388/01.04.2004 г. за ДО в размер на -628 408,18 лв.

Не е спорно по делото, че жалбоподателят, на основание договорите посочени по-горе, за целия период на действие на НА №40/23.03.2004г. и НА №198/30.06.2016г., е извършвал осчетоводяване на плащанията на вноските по договорите, като е прилагал СС 17-Лизинг, при линеен метод на отчитане, за всеки отделен период на падеж на плащанията, по авансови вонски и съответно за падежа на всеки месец по НА №40/23.03.2004г. и за договорените годишни вноски по №198/30.06.2016г., като е издавал фактури, с които е приел за необлагаеми доставките на земята и фактури, за облагаеми доставки по ЗДДС застройките и оборудването, съгласно цените, договорени в НА, като е упражнил и осъществил право на избор и е приел, че доставката на право на ползване върху земя /УПИ/ е освободена по смисъла на чл. 45, ал.1 и чл.45, ал.2 от ЗДДС, а оборудването истройките като облагаема доставка, по чл. 45, ал.5 от ЗДДС, в съответствие и в размера, договорен, по НА-ве.

Въз основа на тези установени в хода на ревизионното производство факти, които не се оспорват от страните и са установени от доказателствата, приложени по административната преписка, в хода на съдебното производство, ревизиращите органи, в мотивите на РД и мотивите на РД, и във връзка с депозираното от ревизираното лице възражение, са извършили анализ на фактите и съответното съдържание на НА-ве, договорите и споразуменията, посочени в т. 3 от настоящата фактическа обстановка, като са възпроизвели в мотивите на РД и РА, чрез цитиране клаузите на договорите, обективирани в НА-ве и въз основа на съдържанието на същите и извършените по тях плащания, фактурирани от РЛ, са приели, въз основа на обективирания подробен анализ по отношение на НА 40/ 2004г. , в частта по ЗКПО за 2014г. от РА / пар. IV, т. 2.3 от РД/, че в случая се касае за надлежно учредено вещно право на ползване върху недвижим имот, което попада в обхвата на чл.6,ал.1 от ЗДДС / действаща разпоредба през 2004г./, съгласно която норма доставка по смисъла на този закон е прехвърлянето на собственост върху стока или други вещни права върху стока и данъчното събитие възниква на по- ранната от двете дати : датата на прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока или датата на плащане/ цялостно или частично авансово плащане/ - чл.25, ал.1 от ЗДДС. Поради това, са направили извод, че на датата на сключването на договора: 23.03.2004г., е налице една вещно правна сделка-доставка на вещно право на ползване, по смисъла на ЗДДС, по отношение на всички обекти: УПИ, постройки и оборудване. Поради това е направен извод, че регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, към датта на доставката, и ревизираното лице е било длъжно да го начисли съобразно изискванията на чл. 55 от ЗДДС./ действаща разпоредба през 2004г./ Прието е, че по този договор ревизираното лице е следвало да начисли ДДС върху цялата стойност на уговореното възмездно право на ползване на датата на данъчното събитие- 23.03.2004г., което не е направено. В талбичен вид в РА, са обективирани по вид и размер данъчните фактури, за извършени плащания, във връзка с установяванията по ЗДДС, за ревизирания период, поради което е прието, че същите частично валидират фактурата , която е трябвало да се издаде в пет дневен срок от изповядване на сделката за

учредяване на правото на ползване /НА №40/23.03.2004г./.

Ревизиращите органи подробно са изброили и възпроизвели в РД, клаузите на договора, обективирани в НА №40/23.03.2004г./ частта по ЗКПО на РД, пар. IV, т. 2.3 от РД/, както и посочване на индивидуално определелите обекти, предмет на отдаването на правото на ползване, както и изрично договореното диверсифициране на плащанията по аванс и на равни месечни вноски, разделени по вид-за правото на ползване на земята и за сградите и оборудването.

Въз основа на тези констатации и анализа на фактите и съдържанието на договорите, обективирани в приложените по делото НА-ве, ревизиращите са приели, че с договорът, обективирани в НА №40/23.03.2004г., е учредено вещно право на ползване, за всички обекти, предмет на договора, а не е налице облигационно правоотношение между жалбоподателя „ПИТ Къмпани“ ООД и „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, изразяващо се в предоставяне на вещи под наем на недвижимия имот-земя, с елементи на оперативен лизинг върху сградите и оборудването и поради което са приели, че осчетоводяването на плащанията по договора, на месечна база, в договорените размери, са неправилно извършвани при приложението на Н. 17, относим в съответната редакция за процесния период, съгласно който доставките са осчетоводявани по линейния метод, на месечна база, към датата на издаването на съответната фактура като доставки по оперативен/експлоатационен лизинг за оборудването и сградите и като необлагаеми доставки, по отношение на земята. Изложени са и аргументи за нарушение на СС 38 „Контрол“, като е прието, че е налице една единствена доставка на вещно право на ползване, която е осъществена еднократно към датата на сключване на договора, обективирани в НА №40/23.03.2004г., която е реализирана с факта на предаването под опис на недвижимите вещи и оборудването към тях, и е следвало да начисли ДДС върху пълния общ размер на договорената стойност от 2 400 000 евро, на основание чл. 6, ал.1 от ЗДДС /към 2004г/ към датата 23.03.2004г., приета за данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.1 от ЗДДС и да начисли данъка в пълен размер в срока по чл. 55 от ЗДДС. Със същите аргументи и на същите основания, ревизиращите органи са приели, че ревизиращото лице е следвало да отчете и приход в текущата 2004г. върху общата стойност на учреденото право на ползване-левовата равностойност от 4 693 992 лв. на 2 400 000 евро. Посочено е в РА и РД, че ревизиращите органи считат, че не може да бъде квалифицирано като авансово плащане и първоначалната вноска по договора, реално извършена и договорена в размера от 900 000 евро, без ДДС, от която: 630 000 евро-за правото на ползване върху земята и 270 000 евро за ползването на постройките и оборудването общо, която се заплаща еднократно, при условията, договорени в НА, доколкото, според ревизиращите това не е авансово плащане, фактурирано и осчетоводено по надлежния ден, поради това, че е извършено при условията на т. 1, пар. Последен от клаузите на НА, след представяне на надлежно вписан договор в СВ, пред „Булбанк“ АД, като в действителност плащането е договорено и реално извършено след датата на вписване на процесния НА в съответната СВ и издаването на надлежно удостоверение за това.

По отношение на приходите, осчетоводени по НА № 40/23.03.2004г. за периода 01.01.2016г. до 29.06.2016г. /т.е. до датата на сключването на договор за отдаване правото на ползване върху процесните имоти с НА № 198 от 30.06.2016 г./, ревизиращите органи в талбичен вид /стр. 35 от РА/, са изготвили справка за приходите по фактури, изд. от „Хеленик Петролиум Пропърти“ ЕАД / с предходно наименование „ Опет Айгаз България“ ЕАД/, индивидуализирани по вид, основание и размер, осчетоводени от ревизираното лице по сметка 709 „Приходи от други продажби“ през 2016г. Въз основа на извода на ревизиращите, че тези приходи, е следвало да бъдат еднократно отчетени към датата на сключването на договора, обективиран с НА № 40/23.03.2004г., за учредяване право на ползване върху недвижим имот, съответно признати през 2004г., на основание чл.78 от ЗКПО, е прието, че тези осчетоводени приходи, не се признават за данъчни цели. Прието е, на това основание, че с размера на осчетоводените през този период: от 01.01.2016г. до 29.06.2016г. приходи в размер на 58 672.80 лв. следва да се намали общия размер на приходите за 2016г.

Ревизиращите органи подробно и задълбочено са изследвали и анализирали и договореностите, по вторият договор за учредяване вещно право на ползване върху недвижим имот с НА № 198/30.06.2016г., като са изложили същите правни аргументи и са приели, че същият се квалифицира като вещно-правен договор за учредяване на право на ползване /л.31-35 фот РА/, като тези изложени при анализа и определянето на правната същност и характера на провоотношението, възникнало между ревизираното лице и „Опет Айгаз България“ ЕАД, по отношение на договора, обективиран в НА № 40/23.03.2004г.

Въз основа на анализа на фактите и съдържанието на договора, обективиран в НА № 198/30.06.2016г., ревизиращите приемат, че с новия НА, е налице валидно учредено право на ползване, върху вещите, предмет на договора, поради което и приемат, че приходът от учреденото право на ползване, в пълния договорен размер по НА № 198/30.06.2016г., следва да се признае и осчетоводи на датата 30.06.2016г., в пълния размер на договорената цена от 2 393 935.92 лв. /равностойността на 1 224 000 евро/ , на основание чл.6, ал.1 от ЗДДС, чл.25, ал.1 от ЗДДС и следва да се начисли от ревизираното лице по реда и изискванията на чл. 55 от ЗДДС.

Корекции по ЗКПО ЗА 2016г:

Въз основа на тези констатации и анализ на фактите, на основание чл. 78 от ЗКПО, ревизиращите органи, увеличават счетоводния финансов резултат за 2016г., със сумата от 2 276 586.12 лв. /представляваща разлика от размера на общата стойност на договора по НА № 198/30.06.2016г. в размер на 2 393 935.92 минус стойността на осчетоводените приходи в размер на 58 672.80 лв., за периода от 01.01.2016г. до 29.06.2016г., по НА № 40/23.03.2004г./.. Въз основа на извършените установявания и корекции, обективирани в талбичен вид / л. 37-38 от РА/, за финансовата 2016г. на ревизираното лице, е установен корпоративен данък в общ размер на 225 715.80 лв., като след приспадане на авансовите вноски, е определен ЗКПО за довносяне в размер на 222 715.80 лв. Начислени са лихви за забава към датата на РА, в размер от 111 304.94лв.

Допълнително начислен ДДС за данъчен период 01.06.2016г.-31.06.2016г. ; Въз основа на тези констатации и анализ на фактите, обективирани във фактичката част по т.3 от настоящото решение, ревизиращите органи, приемат, че извършените прихващания по споразумението и тристранния протокол от 30.06.2016г., обективирани в талбичен вид в РА, както и съгласно констатациите от Раздел V. "По ЗДДС" на основание чл. 115, ал. 4, т.2 от ЗДДС, са издадени кредитни известия: -Кредитно известие № [ЕГН]/30.06.2016 г. към фактура № 389/01.04.2004 г. ЗА с ДО в размер на -269 317,79 лв. и ДДС в размер на -53 863,56 лв. и -Кредитно известие № [ЕГН]/30.06.2016 г. към фактура № 388/01.04.2004 г. -ЗА с ДО в размер на -628 408,18 лв., които ревизиращите органи приемат, че са без основание. Аргументите им са, че като не се признават извършените авансови плащания, по фактурите, към които са издадени съответните КИ, във връзка с извършеното прихващане, не следва да се приеме, че е налице промяна в данъчната основа, поради което и приемат, че същите са издадени без основание.

Въз основа на данните, събрани в хода на ревизията, по фактури, КИ, и извършено деклариране по ЗДДС, ревизиращите органи, като вземат предвид, начислените изплатени ДДС, за следващи периоди: 2018; 2020, 2021г., обективирани надлежно в талбичен вид /стр. 104-106 от РА/, правят извод, че след приспадане на начисления на по-късен етап ДДС в общ размер на 94 349.24 лв., общия размер на дължимия ДДС по доставката на учредено право на позване по НА № 198/30.06.2016г. е в размер на 384 437.94 лв. Като са извършени изчисления на установен данък за внасяне по раздел V „По ЗДДС“ и непризнати като издадени на правно основание Кредитно известие /КИ/ № [ЕГН]/30.06.2016 г. към фактура № 389/01.04.2004 г. за ДО в размер на -269 317,79 лв. и ДДС в размер на -53 863,56 лв. и Кредитно известие № [ЕГН]/30.06.2016 г. към фактура № 388/01.04.2004 г. за ДО в размер на -628 408,18 лв., от ревизиращите органи, въз основа на извършени изчисления, /талбичен вид л. 106 от РД/, е установен ДДС за внасяне в размер на 442 354.81 лв., от който са внесени 17.16 лв. и е преспадналата сума в размер на 3836.15 лв. по СД по ДДС от м. 05.2016г., като след приспадане по посочените суми, ревизиращите органи са определили: ДДС за довносяне в размер на 438 501.50 лв. и лихви за забава в размер на 250 818.56 лв., за данъчен период 01.06.2016г.-31.06.2016г.

В хода на съдебното производство е представена и приета в цялост административната преписка, в т.ч. 7 тома приложения, както и са представени и приети на хартиен и магнитен носител доказателства, удостоверяващи наличието на електронен подпис на лицата издали Заповедта за възлагане на ревизията, Заповедите за изменение на ревизията, Ревизионния Доклад и Ревизионния акт и надлежно електронно връчване, въз основа на които и при липсата на оспорване от страна на жалбоподателя, съдът прави извод, че ревизионното производство не страда от процесуални нарушения, на това основание.

При така установеното от фактичката страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването, срещу РА, който подлежи на съдебен контрол за законосъобразност.

РД, е обжалван в оспорената част, по реда на чл. 152-155 от ДОПК, в законоустановения срок от "ПИТ КЪМПАНИ"ООД, съгласно депозирана жалба Вх. № 53-03-755/21.03.2022г. до Директор дирекция „ОДОП“ , НАП-С.. Срокът за произнасяне на административнорешаващият орган по чл.155, ал.1 от ДОПК, е продължен по взаимно съгласие на страните на основание чл. 156, ал.7 от ДОПК, като от страна на административния орган не е налице произнасяне и РА е мълчаливо потвърден в оспорената част, поради което и съдебното оспорване с депозирането на жалба до съда чрез НАП Вх. № 53-04-531/21.06.2022г. е редовно и допустимо, изпратена на АССГ по компетентност, Вх. № 29532/09.08.2022г. по описа на АССГ. В неоспорваните части, РА е влязъл в сила и не е предмет на съдебен контрол в настоящото съдебно производство. Жалбата е редовна и допустима.

Разгледана по същество същата е частично *основателна*, по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че Ревизионен акт /РА/ № Р-22221720003928-091-001/04.03.2022г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник на сектор "Ревизии", орган, възложил ревизията и Р. Т. З.-на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Въз основа на изложеното и на основание приложените по делото писмени доказателства, съдът намира, че оспореният акт е издаден от компетентен орган, при спазване на законоустановените процедури и не се констатират нарушения на административно производствените правила, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

По делото е установено и не е спорно между страните, че жалбоподателят, е данъчно регистрирано местно лице, в т.ч. по ЗДДС. Установено е в хода на ревизионното производство, че организацията на счетоводството на ревизираното лице, обхваща пълно, хронологично и систематично регистриране и съхраняване на информацията от първичните документи, като същото е водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. Формата на счетоводството

осигурява синхронизирано хронологично и систематично (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Съгласно чл. 124 от ЗДДС се водят регистрите /дневник за покупките и дневник за продажбите/, които отговарят на чл. 113 от ППЗДДС. Счетоводната отчетност е организирана съобразно изискванията на този закон и на база Н.

Фактите, установени в хода на ревизионното производство, са безспорно установени в хода на съдебното производство, въз основа на представените доказателства по приетата административна преписка. Не е налице спор относно фактическите установявания на приходната администрация. Спорът е правен и се свежда до тълкуването и прилагането на закона и материалната законосъобразност и обосновааност на РА /съответно мотивите на РД/, относно реалността на доставките, по отказан данъчен кредит, за процесните периоди, законосъобразността на допълнително начислен ДДС и корекция, чрез увеличаване на СФО на приходите и съответно дължимия данък по ЗКПО, за оспорените части на РА.

I. По отношение на отказан данъчен кредит в размер на 413.66 лв. и лихви за забава в размер на 217.59 лв., за данъчен период 01.08.2015г.-31.08.2015г., по фактури издадени от „Ведж енд Фрут“ ЕООД, №0..7148/08.08.2015г.;№0...9083/04.08.2015г.;№0...9124/06.08.2015г.; №0...9204/11.08.2015г.;№0...9145/07.08.2015г.;№0...9167/08.08.2015г.; №0...9101/05.08.2015г.;№0...9051/03.08.2015г. и № 0...9179/10.08.2015г. и отказан данъчен кредит в размер на 231.60 лв. и начислени лихви за забава в размер на 92.20 лв. за данъчен период 01.05.2017г.-31.05.2017г. по фактура №0...179 от 04.05.2017г., изд. от „КУК ДРЕС 01“ ЕООД за данъчен период 05.2017г. и непризнат разход в размер на 1158 лв. по ЗКПО, за 2017г.

По ЗДДС:

Ревизиращите органи, са приели, че по процесните фактури, не възниква правото на данъчен кредит за ревизираното лице, поради липсата на реална доставка на стоки, въз основа на непредставяне на доказателства от страна на преките доставчици по фактурите, невъзможността същите да бъдат реално открити, извършената в последващ период deregистрация по ЗДДС на доставчиците, липсата на други съпровождащи първични счетоводни документи, удостоверяващи приемането и предаването, транспорта на стоките и т.н. По отношение на фактура №[ЕГН] от 04.05.2017г., изд. от „К. Д. 01“ ЕООД е посочено, че доколкото същата е оформена като авансово плащане на униформи и в хода на ревизията, не са представени доказателства за доставка и фактуриране в цялост на доставката, тази фактура не обективира действителна доставка.

По делото не се спори, а се установява и от събраните доказателства, че ревизираното лице-жалбоподател, е регистрирано по ЗДДС, води надлежно счетоводство, което отговаря на изискванията на ЗСч, националните и международни счетоводни стандарти. Спорните фактури, отговарят на изискванията на чл. 114 от ЗДДС и чл. 7 от ЗСч, като съдържат всички изискуеми реквизити. Не са констатирани нередности относно воденето на счетоводството в ревизираното лице. Установени са извършени плащания по фактурите- в брой за фактурите, издадени от „ВЕДЖ ЕНД ФРУТ“ ЕООД и по банков път- за фактурата от „К. Д. 01“ ЕООД. Не се оспорват констатациите на

РА, че поради невъзможността за проверка в счетоводствата на доставчиците, не може да бъде установено, осчетоводяване и отразяване на спорните фактури. От информационните масиви на НАП, по отношение на „ВЕДЖ ЕНД ФРУТ“ ЕООД е установено, че същите са декларирали в дневниците фактури, издадени в полза на жалбоподателя, а „КУК ДРЕС 01“ ЕООД, е представило фактурата, но същата не е надлежно отразена за процесния период в дневниците по ЗДДС.

По отношение и на двамата доставчици по спорните фактури с идентични изводи, а именно с факта, че доставчика не може да докаже по безспорен начин обосноваването за издаването на процесните фактури, както и наличие на необходимата, техническа, материална обезпеченост за доставките, транспортирането им, приемането и предаването на получателя, ревизиращият орган е приел, че не е налице реална доставка, по процесните фактури, като е посочено, бланкетно, без да са събирани и анализирани доказателства, че ревизираното лице и конкретните доставчици по спорните доставки, не са спазили принципа за добросъвестност при водене на търговската си дейност, създали са фактури с невярно съдържание, с цел ползване на данъчно предимство и по този начин са участвали в данчна измама.

Въз основа на това и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за процесните периоди и фактури.

Изводът за липса на реална доставка е резултат на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т.е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на съдебен контрол, т. е. да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл при обжалването на РА не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, а и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реална доставка е логически и правно издържан.

Съдът намира, че при така установените факти ответникът е достигнал до погрешни и необосновани изводи за липса на реално получени доставки по фактурите, издадени от доставчиците на жалбоподателя. Аргументите му по отношение на всяка една от процесните фактури са аналогични. Като законово основание се посочва чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС във вр. чл. 6 от ЗДДС, а като фактическо основание – липсата на данни и доказателства от страна на доставчика, поради липсата на необходимата, техническа, материална и трудова обезпеченост за извършване на доставките и непредставянето на първични счетоводни документи. По отношение на ревизираното лице, ревизиращите органи са приели, че същия е бил недобросъвестен и е използвал фактури, с невярно съдържание и по този начин, жалбоподателят е участвал в данъчна измама, като е имал знанието за това и е заобиколил закона, с цел данъчно предимство.

При анализа на правните норми, регулиращи правото на данъчен

кредит, следва извод, че правото на приспадане на данъчен кредит е налице винаги по отношение на всяка доставка, за която са налице условията на чл. 68, ал. 1 и чл. 69 ЗДДС и липсват ограниченията на чл. 70 ЗДДС, ако това право е упражнено съобразно реда на чл. 71, ал. 1 ЗДДС.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 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. Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, същото има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 70, ал. 1, т. 1 - т. 6 ЗДДС.

В процесния случай, органите по приходите приемат от една страна, че не е налице реална доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС и съответно приемат, че е налице обстоятелство по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, т.е. че данъка по процесните доставки на услуги е начислен неправомерно.

От събраните по делото доказателства в хода на административното и съдебното производство, съдът прави извод, че тези изводи на ревизиращите органи, се основават на неправилен анализ на установените при ревизията факти. В случая органът по приходите е достигнал до извода за липса на реални доставки въз основа на констатация, за липсата на данни и възможността за извършването на насрещна проверка при доставчиците, без да е съобразил вида и характера на доставините стоки и размера на данъчната основа, като се касае за хранителни продукти-плодове и зеленчуци и за униформено облекло, които доставки са във връзка с икономическата дейност на лицето, същите са потребими, т.е. се използват за и във връзка с икономическата дейност на лицето, като характерът и предметът и обемът им, с оглед нормалната търговска дейност, не предпоставят изготвянето на приемо-предавателни протоколи, наличие на специална търговска кореспонденция, удостоверяваща трайни търговски отношения, извършването им чрез специален транспорт и др. Характерът на стоките, във връзка с икономическата дейност на ревизираното лице, обосновава последваща доставка чрез влагане и ползване от ревизираното лице, изцяло във връзка с икономическата му дейност.

Не може да бъде вменена във вина на жалбоподателя, липсата на първични документи, касаещи доставчика, доколкото той няма задължение да ги съхранява по закон. За реалното извършване и приемане на стоките в случая е достатъчно наличието на фактура, която служи и за договор, с оглед конкретния предмет на процесните доставки и стойността им, в процесния случай, както и извършено плащане-пълно или частично по фактурите. Административният орган неправилно е посочил в РА, че са налични само фактури, доколкото същите се съпровождат и от доказателства за реално извършени плащания по тях, надлежно счетоводно записване на доставките, във вр. чл. 25, ал.4 от ЗДДС, вр. чл. 128 от ЗДДС. Няма спор в теорията и практиката, че основното правило въведено с чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 година относно общата система на

данъка върху добавената стойност, възпроизведено в чл. 25 от ЗДДС, определя, че данъчното събитие, възниква на датата, на която стоката е доставена, като за данъчно задълженото лице, възниква задължение да начисли данъка, който става изискуем. В този смисъл е и практиката на СЕС, като в дело С-247/10 /С. v. Н. / Комисия срещу У./, е посочено, че правото на данъчен кредит възниква с факта на данъчното събитие, независимо от това дали е налице плащане към доставчика, по конкретната доставка. От друга страна липсата на възможност да се направи проверка при доставчиците и техни пропуски за надлежно осчетоводяване или отразяване на доставките, както и липсата на данни, посочено като основание за отказа в РА и РД, също не може само на това основание да обоснове отказ за признаване на данъчен кредит. Не може да бъде вменено във вина на жалбоподателя и конкретно поведение на доставчиците му, съобразно удостовереното от данъчните органи наличие на констатирани задължения, ненадлено счетоводно отчитане, както и последващата им дерегистрация по ЗДДС, още повече, че фактическото състояние на доставчиците и поводонието им, не е в пряка причинно-следствена връзка с жалбоподателя, доколкото той надлежно е изпълнил, както задълженията си към тях по спорните доставки, така и задълженията си към фиска. Същевременно не е изследван релевантният въпрос и не са събрани никакви доказателства във връзка с твърдението за фиктивност и симулативност на сделките, предмет на спорните доставки, което предполага и знание на ревизираното лице, че е участвало в данъчна измама или умишлено поведение за заобикаляне на закона, единствено с цел постигане на данъчно предимство, както и такива удостоверяващи задължение на жалбоподателя за това знание. Не са представени доказателства за наличие на тези обективни данни, от които може да се заключи, че е налице данъчна измама или, че жалбоподателят участва във недействителни, привидни според ревизиращите сделки. Друг смисъл, освен вложения в чл. 17 ЗЗД, за съда е непонятен, а ответникът не доказва наличието на фактическия състав на симулативните сделки по смисъла на чл. 17 ЗЗД, защото той черпи изгодни за себе си правни последици, от това установяване.

При привидни сделки има съзнавано несъответствие между воля и изявление, тъй като страните изначално не желаят да настъпят правните им последици. Привидните сделки се сключват за да остане скрито за третите лица обстоятелството, кой е действителния титуляр на едно право, т.е. при привидните сделки е налице несъответствие между действителното и привидното положение. При привидните сделки винаги са налице две волеизявления – външно, което става достояние на третите лица и друго, с което се заявява, че страните не желаят да настъпи правното действие на сделката. Това са сделките сключени при т.н. абсолютна симулация. От гледна точка на ЗДДС, при сделки сключени в условията на абсолютна симулация, на практика доставка изобщо няма. Привидност е възможна и при хипотези на т.н. относителна симулация, при която страните сключват две сделки – прикрита и привидна, като са манифестирали външно само привидната сделка, като в същото време са искали и са целели последиците на прикритата сделка. В конкретния случай не може да се намери логично

обяснение на тезата на ревизиращите за привидност и симулация на процесните сделки, като доказателства в тази насока изобщо липсват, а изводите на ревизиращите органи, са изцяло бланкетни, недоказани и необосновани. По ревизионната преписка категорично не са установени данни за прикрита или симулативна сделка и/или за данъчна измама или злоупотреба с право, а следователно не са установени и основания по т. 1 от диспозитива решение на СЕС по дело C-18/13, за да бъде отказано правото на приспадане на данъка на жалбоподателя. /Така и решение № 6047 от 26.05.2015 г. по адм.д. № 8024 от 2014 г. на ВАС, Първо отделение/.

Константна е практиката на СЕС, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahageben et D., C 80/11 и C 142/11, точка 37 и цитираната съдебна практика). В тази връзка Съдът неведнъж е подчертавал, че предвиденото в чл. 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C 110/98—C 147/98, R., стр. I 1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело Centralan Property, C 63/04, R., стр. I 11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело K. и Recolta Recycling, C 439/04 и C 440/04, R., стр. I 6161, точка 47 и Решение по дело Mahageben et D., посочено по-горе, точка 38).

По решението на СЕС от 6 септември 2012г. по дело C-324/11 Gabor Toth, само когато данъчният орган представи конкретни улики за наличието на данъчна измама, Директива 2006/112 и принципът на данъчния неутралитет допускат съдът да провери въз основа на цялостна преценка на всички обстоятелства по случая дали самият издател на фактурата е извършил въпросната сделка. В този случай правото на приспадане може да бъде отказано, само когато данъчният орган установи въз основа на обективни данни, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или друг стопански субект нагоре по веригата.

Необосновани и недоказани остават и твърденията за изграждането на схема за данъчна измама, с единствената цел да се постигне данъчно предимство в полза на жалбоподателя. За да е налице такова данъчно предимство, съгласно мотивите на дело C-255/02 /X. (Halifax)/, по отношение на удостоверените доставки и свързаните с тях данъчни фактури и първични счетоводни документи, следва да е установено, че за всички участници в конкретните документирани доставки, е доказано намерение за създаването и използването на документите, единствено с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство, като същевременно доставките не попадат в обхвата на независимата икономическа дейност на лицата и не са икономически обосновани. При всички случаи изграждането на такава симулативна конструкция на сделки с цел заобикаляне на закона и данъчна

измама, следва да е безспорно установена въз основа на всички обективни данни, установени за конкретния случай, каквито не са събрани в хода на ревизионното и съдебното производство. В този смисъл са и мотивите по съединени дела С-354/03 /Оптиген (Optigen)/, С-355/02 /Фулкрум/ (Fulcrum)/ и С- 484/03 /Б. Х. С. (B. Haus S.)/.

Както Съдът на ЕС многократно изтъква в практиката си (решенията по делата „Б.“, „Ф.“, „ЛВК-56“ ЕООД, „Евита-К“ ЕООД и цитираната в тях практика и др.), че режимът на правото на приспадане на данъчен кредит, предвиден в Директива 2006//112 не допуска данъчнозадължено лице, което не е знаело или не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че сделка по веригата от стоки преди и след осъществената от данъчнозадълженото лице сделка е опорочена поради измама с ДДС, да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане на данъчен кредит. Така и Решение № 6047 от 26.05.2015г. по адм.д.№ 8024 от 2014г. по описа на ВАС, I отд., Решение №252 от 10.01.2017г. по адм.д.№ 11876 от 2015г по описа на ВАС,VIII отд.,Решение № 518 от 16.01.2017г. по адм.д. № 8295 от 2015г. по описа на ВАС, I отд./

В обобщение, следва да се приеме, че по делото не се установява привидност на сделките по процесните доставки, още по-малко в хипотеза на абсолютна симулация и участието на ревизираното лице в данъчна измама, поради което е необоснован извода на ревизиращите органи за нереалност на процесните доставки, а отказът от признаване правото на данъчен кредит по процесните доставки незаконосъобразен като постановен в противоречие с материалния закон.

По ЗКПО:

На основание, извода за нереалност на доставката по фактура №[ЕГН] от 04.05.2017г. издадена от „КУК ДРЕС 01“ ЕООД, ЕИК BG204104817, в частта па ЗДДС, по РА, /мотивите на РД/, ревизиращите органи на основание чл.77, ал.1 от ЗКПО, съгласно който разходите отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане и във вр. чл. 16, ал.1 от ЗКПО, са коригирали счетоводния финансов резултат за 2017г., с размера на осчетовожените разходи по фактура №[ЕГН] от 04.05.2017г. издадена от „КУК ДРЕС 01“ ЕООД, ЕИК BG204104817, в размер на 1158 лв.

Този извод е мотивиран изцяло с препращане към анализа и изводите на ревизиращите органи, във връзка с отказа на данъчен кредит по ЗДДС. Според чл.26, т.2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В глава IV от ЗКПО е уредено предотвратяването на отклонение от данъчното облагане. Съгласно разпоредбата на чл.16, ал.1 от същия закон, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. По силата на чл. 10 от

ЗКПО, счетоводен разход се признава, когато е документално обоснован с първичен счетоводен документ, отразяващ вярно стопанската операция. Съдът намира, че счетоводните документи в настоящия случай съответстват на изискванията за форма по ЗКПО и Закона за счетоводството, като отразяват вярно стопански операции, което утвърждава и спазване на изискването за документална обоснованост по смисъла на чл.6, ал.5 от ЗСч., поради което и не са налице обстоятелствата по чл. чл.77, ал.1 от ЗКПО, по отношение на процесната фактура и извършената корекция на СФО, с размера на осчетоводените разходи по фактура №[ЕГН] от 04.05.2017г. издадена от „К. Д. 01“ ЕООД, ЕИК BG204104817, в размер на 1158 лв. е незаконосъобразно, поради противоречие с материалния закон.

Въз основа на изложеното, съдът прави извод, че в тези оспорени части, РД, е незаконосъобразен и като такъв следва да бъде отменен.

II. *По отношение на оспорените части от РД, с които: е допълнително начислен ДДС в размер на 438 501.50 лв. и лихви за забава в размер на 250 818.56 лв., за данъчен период 01.06.2016г.-31.06.2016г. и е допълнително определено задължение за внасяне на корпоративен данък в размер на 222 715.80 лв. и лихва за забава в размер на 111 304.94 лв. за данъчен период- 2016г. на осн. чл.78 от ЗКПО:*

По делото не е налице спор относно фактите, установени в хода на ревизионното производство, които безспорно се потвърждават и от представените писмени доказателства, с приетата административна преписка в хода на съдебното производство, обективирани подробно в т. 3 от фактическата част на настоящото решение, изведени в хронологичен и логичен вид от съда.

Спорът по същество е правен и се свежда до тълкуването на действителната воля на страните и с оглед на това определяне на правния характер на сключените между тях договори, обективирани в Нотариален акт за учредяване право на ползване върху недвижим имот № 40, том I, рег. № 4790, дело № 35 от 23.03.2004г. на Нотариус Д. С., рег. № 267 по описа на НК, РД-СРС /представен с административната преписка-приложение том 5 от делото/ (наричан по-долу в съдебното решение, както и в РА и РД НА № 40/23.03.2004г.) и Нотариален акт за учредяване право на ползване върху недвижим имот № 198, том III, рег. № 606, дело № 465 от 30.06.2016г. на Нотариус М. Н., рег. № 362 по описа на НК, РД-СРС /представен с административната преписка-приложение том 5 от делото (наричан по-долу в съдебното решение, както и в РА и РД НА № 198/30.06.2016г.) / и сключеното Споразумение за заместване в дълг от 30.06.2016г., между „Пит Къмпани“ ООД /Кредитор/, „Хеленик Петролиум България Пропъртис“ ЕАД /с предишно наименование „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /Прехвърлител/ и „Еко България“ ЕАД /Поемател/ и Тристранен протокол за прихващане от 30.06.2016г. на вземания и задължения.

Правният характер на договорите по НА № 40/23.03.2004г. и НА № 198/30.06.2016г., сключен на основание Споразумение за заместване в дълг от 30.06.2016г., между „Пит Къмпани“ ООД /Кредитор/, „Хеленик Петролиум България Пропъртис“ ЕАД /с предишно наименование „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /Прехвърлител/ и „Еко България“ ЕАД /Поемател/, е

основният въпрос, който предопределя и обосноваването и материалната законосъобразност на РД, в оспорените части относно данъчното третиране на доставките по ЗДДС, съответно данъчното третиране на приходите в полза на ревизираното лице, реализирани в хода на ревизията, по тези договори по ЗКПО.

Този въпрос е преюдициален, за всички последващи относно счетоводното третиране и съответно данъчно облагане по ЗДДС и ЗКПО, в т.ч. и по отношение на извършените прихващания с тристранния протокол от 30.06.2016г. между страните по споразумението по чл. 102 от Закона за задълженията и договорите/ ЗЗД/, както и за третирането на извършените намаления на данъчни основи с издадените по тези споразумения кредитни известия, за оспорените части на РД, поради което и съдът следва да се произнесе първо по този релевантен и основен въпрос.

В националното и общностно право, като теория и практика, е налице яснота и категоричност, че съдържанието има примат пред формата при установяване характера на правоотношенията между страните по договорите и тяхното тълкуване, изпълнение и прекратяване, като съгласно чл. 20 от ЗЗД, при тълкуването на договорите следва да се търси действителната обща воля на страните, а отделните уговорки следва да се тълкуват във връзка едни с други и всяка да се схваща от смисъла, който произтича от целия договор, с оглед целта на договора, обичаите в практиката и добросъвестността. Формата на договора, е елемент от фактическия състав на същия, когато това е нормативно установено в закон и обосновава валидността на сключването му в изрично посочените хипотези на закона. Формата за валидност на договорите за разпореждане или учредяване на вещни права е императивно установена в нормата на чл. 18 от ЗЗД. Тя е форма за валидност, а вписването на актовете в съответните регистри на СВ, съгласно ПВ, има защитно оповестително действие спрямо трети лица.

В процесния случай, като изхожда от каузата на договора /cause-основание и цел/, неговото съдържание и срок, обективирани в НА № 40/23.03.2004г. и НА № 198/30.06.2016г., съдът прави извод, че страните по договора, с оглед предмета и срока на същия и като ясно и категорично са искали да обезпечат и защитно оповестителното му действие по отношение на трети лица по отношение на съдържанието му, са избрали учредяването на вещно право на ползване в законоустановената форма на нотариален акт /в процесния случай и за договора от 2004 и за договора от 2016г./ чрез сключването му във форма на НА. /Вж: С. Ж., „Българско гражданско процесуално право“, С. 2000, стр. 818-851 „Охранителни производства“/. Не може да бъде споделено становището на жалбоподателя, че въпреки, че е учредено вещно право на ползване, което той по същество никъде в жалбата си не оспорва, т.е. препотвърждава волеизявлението си за валидно учредяване на вещно право на ползване, същия счетоводно следва да се третира като договор за наем, в частност оперативен лизинг и да се приложи СС 17, в относимата му към ревизирания период редакция.

Нормата на чл. 229 от ЗЗД, определя, че наемният договор, не може да бъде сключен за повече от 10 години, като изр. последно прави изключение от правилото, в хипотезите, в които договорът представлява и „е търговска

сделка“. Нормата на чл. 3, ал. 1 от Правилника за вписванията /ПВ/, е императивна и изисква нотариална форма на договора за наем и неговото вписване, когато е със срок над една година, поради което и на по-голямо основание, дългосрочните договори за наем са формални, независимо от това, че по правило договорът за наем е консенсуален и неформален, съгласно основната теория на облигационното право. Поради това, че и към момента на сключване на двата договора, във формата на НА, страните са имали правната нормативно установена възможност да сключат, както договор за наем, така и договор за оперативен лизинг, което не са направили, а са предпочели да е налице учредено вещно право на ползване, върхе недвижими имоти: ЗЕМЯ /упи/, съответно недвижимите сгради и бензиностанция и газостанция, а оборудването към тях, е описано като самостоятелен обект, по списък и приемо-предавателен протокол, като вещи, които са обслужващи основания характер на сградите и земята, в процесния случай не може да се приеме, че е налице договор за наем и оперативен лизинг, който е сключен на основание чл. 229 от ЗЗД, което препраща директно към търговските сделки, в частност чл. 342 от ТЗ /лизинг/ и задълженията на страните по чл. 344 и чл.345 от ТЗ, които препращат към чл. 230, чл. 232 и чл. 233 от ЗЗД.

В РД, представляващ неразделна част като мотиви от РА, в частта по ЗКПО и съответното препращане към частта по ЗДДС, ревизиращите органи, с идентични мотиви, по отношение на НА № 40/23.03.2004г. и НА № 198/30.06.2016г., възпроизвеждат съдържанието на договорите, като изрично посочват, че с клаузите по т. т.2 и т.6 , т.9 от договора, обективиран в НА №40/23.03.2004г., страните договарят, че неизпълнението на задължението за заплащане на месечната вноска за предоставеното право на ползване, с повече от 3 месеца, при отправена нотариална покана, е основание за прекратяване на договора и връщане на собствеността чрез предаването и в патрумониума на собственика по изпълнителен ред. Същевременно е уговорено, че всички разходи и данъци се заплащат от ползвателя, като ревизираното лице дава съгасие същия за застрахова обектите, от свое име и за своя сметка и в своя полза. Договорено е че собственикът „ПИТ КЪМПАНИ“ ООД, няма право да се разпорежда и да обременява имотите с вещни тежести, като същевременно ползвателя- не може да преотдава имотите на трети лица и едва след изплащане на пълния размер на договорената цена по договора, му е позволено- „да отчужди правото на ползване в полза на всяко трето лице, което може да го „замени“ по договора, в случай, че действащото законодателство допуска това. Идентични клаузи по договора, са възпроизведени и по сключения договор, обективиран в НА № 198/30.06.2016г., посочени от ревизиращите органи в РД. Въз основа на тези констатации по съдържанието на договорите, ревизиращите органи посочват, че частти от договорите, са в противоречие със Закона за собствеността /ЗС/. Независимо от това, обаче характерът на един договор, се определя, като се преценят в съвкупност клаузите му, а не отделни негови части, поради което и наличието на запретиелни условия по отношение на ползвателя, договорени между страните, с оглед всички други съглашения между тях, не е достатъчно основание за третирането му като облигационно правоотношение, с характер

на наем или търговска сделка във формата на оперативен лизинг. Вещното право на собственост е абсолютно по отношение на ползвателя и собственикът-учредител, не може да препятства ползването на предотавените имоти, да го ограничава или прекрати, освен в случай, че вещтта не се ползва по предназначение, което обаче, може да се осъществи само по съдебен исков ред въз основа на надлежно проведено производство и влязло в сила съдебно решение /в хипотезите на неизпълнение от страна на ползвателя и по реда уреден в императивната норма на чл. 61 от ЗС/. /За съдържанието и характера на вещното право на ползване и облигационното правоотношение за наем, Вж: К. А. „Облигационно право“, изд. Юриспрес 2002, л. 11-265; К. „Облигационно право, отделни видове облигационни правоотношения, изд. Юриспрес 2002, л. 197-246, дял пети „Наем“; Б. Г., „Вещно право“, ИК „А.“, 2001, л. 231-243, Глава единадесета „Право на ползване“/. Същевременно, обаче, ограниченията от страна на собственика на имота са по отношение на ползването на вещтта и придобиването на плодовете от нея, което е основното съдържание на правото на ползване, неговата causa, което безспорно се установява от съдържанието на процесните НА-ве. Всички други възможности, съгласно ЗС, не са установени императивно, поради което и следва да се приеме, че отклоненията от тях е допустимо и дори и част от клаузите по договорите, да противоречат на ЗС, това не води до невалидност на договора и не променя характера му на вещно-правен договор за учредяване право на ползване, съгласно ЗС.

Липсата на несъществени и определящи елементи на фактическото съдържание на ограниченото вещно право на ползване, доколкото ограничените вещни права, са определени като съдържание в Закона за собствеността, не обосновава липсата на положителните материално правни предпоставки за квалификацията му като такова вещно правоотношение между страните, поради което и съдът прави извод за правилност и обоснованост на извършения от ревезращите органи анализ на съдържанието и тълкуването на договорите, обективирани в НА № 40/23.03.2004г. и НА № 198/30.06.2016г., и намира за правилнен извода за квалифицирането им като договори с вещно правен характер, учредяващи право на ползване върху недвижими имоти, обективирани в съдържанието им. За пълнота на изложението съдът намира за необходимо да посочи и основните характеристики и отличия на вещноправното право на ползване и облигационното правоотношение за предоставяне на ползване на вещи /недвижими и движими/, които налагат квалифицирането на процесните договори по съдържание чрез извършеното граматическо, логическо и в съответствие на нормите на закона тълкуване, като вещно правни договори за учредяване право на ползване, а не облигационни търговски договори за наем, с елементи на оперативен лизинг, по смисъла на чл. 342 от ТЗ /лизинг/ и задълженията на страните по чл. 344 и чл.345 от ТЗ, които препращат към чл. 230, чл. 232 и чл. 233 от ЗЗД /договор за наем/, кавито само и единствено въз основа на възприетия подход при осчетоводяването им по СС 17, могат да бъдат, без да е налице оспорване на типа и характера им от самото ревизирано лице. Напротив, от съдържанието на жалбата, възражението в хода на административното оспорване, са налице оспорвания във връзка с

правилността на счетоводното им третиране, но не и по отношение на валидността на учреденото право на ползване.

Правото на ползване върху определена вещь има двойко значение-от една страна то обективира ограничено вещно право на ползване върху чужда вещь и от друга страна е предоставянето на право на ползване по смисъла на чл. 228 от ЗЗД. И в двата случая се ползва вещь, като независимо от това, че ЗС използва термина „владение“, то не е класическото владение, поради липсата на *animus*, а именно намерението за своене при ползвателя. Подобно е и предоставеното ползване при договора за наем, когато е налице договор за наем, където наемателят е само държател на вещта. Т.е. само предаването на вещь за ползване, за определен срок, не е основание за наличието на вещно право на ползване. При наема, по силата на договора, правото на ползване се предоставя от собственика /или от ползвател по валидно учредено вещно право на ползване/, за определен период и срещу насрещната престация, срещу предоставената *услуга*, за заплащане определено възнаграждение-наемна цена. Вещното право на ползване, учредено надлежно в полза на ползвателя е абсолютно и неотменимо негово право, като предмет на същото не е услуга, а вещь. Собственикът на вещта, носител на „голата собственост“, при учредено право на ползване като вещно право на собственост, има право на разпореждане, като носител на основното право на собственост, правото на защита срещу посегателства, в т.ч.чрез провеждането на искова защита по ЗС. Същевременно ограниченото право на собственост се учредява с един акт, към дата на който правото на ползване върху конкретните вещи, от момента на учредяването иреалното им предаване- вещьта изцяло попада в обхвата на право на ползване, само и единствено от ползвателя, за срока на договора, в т.ч. и придобиване на всички плодове от нея, в случая, по предназначение, при ползването на бензиностанцията, газостанцията, оборудването и сградите, както и прилежащата земя- по предназначението, с оглед характера на вещите и тяхното предназначение. Учредителят-веднъж предоставил вещно право на ползване, няма права за неговата промяна, прекратяване, изменение по обем и характер и в този смисъл то е абсолютно за Ползвателя, а за собственика остава само документално обоснованата, т.нар „гола собственост“. Потестативното право на отказ от собственост, уредено в чл.99 от ЗС, съответно във формата по чл.100 от ЗС, е право на собственика, а не на ползвателя. В действителност, извършения отказ от ползвателя, в тази форма, въз основа на споразумението за заместване от 30.06.2016г., е недействителен по смисъла на ЗС, защото е извършен от лице, което не е активно легитимирано да го направи. Разгледан, обаче, като гражданско едностранно волеизявление, той легитимира споразумението между страните за промяна на ползвателя, дадено със съгласието на собственика, в случая жалбоподателя и извършената замяна на страните по договора за учредяване правото на ползване, което, обаче става действително въз основа на новия НА от 2016г., а всички други споразумения имат облигационен характер и имат за предмет уреждане на финансовите права и задължения между тях и като такива, не са обосноваващи правото на възникване на вещно право на ползване НА № 198/30.06.2016г., което възниква от момента на надлежното

му учредяване във формата на НА и съответното вписване, а фактът на реално предаване на вещите, предмет на учреденото право на ползване, от този момент обосновава преминаването на вещите в партримониума на ползвателя за срока за който е учредено.

По правило, ползвателят има право на ползване върху имота, както и да получава всички плодове и граждански добиви от вещта, в т. ч. да отдава под наем обекта, предмет на вещно право на ползване, без съгласието на собственика. Това ограничено вещно право на ползване възниква в пълен обем към датата на учредяването му, и като абсолютно по отношение на ползвателя, изключва, както е изично уредено в ЗС, всички възможности и договорености за ограничаването му по предмет, обем и срок от страна на Собственика-учредител. Това ограничено вещно право на ползване, надлежно учредено, е противопоставимо и на собственика на имота, за срока на договора и на всяко трето лице. Ползвателят заплаща необходимите разноски, както и данъците и застраховките върху вещта. Ползвателят срещу учреденото за срока право на ползване-възмездно или безвъзмездно, има насрещното задължение да върне вещта. За разлика от това вещноправно правоотношение, облигационното правоотношение на предоставянето на право на ползване под наем /в частност, в хипотезата на търговска сделка-наем и оперативен лизинг/, поражда задължения и за двете страни- за собственика на вещта /ноемодател/ да предостави на наемателя правото на ползване на наетата вещь във временно ползване, съобразно характера на вещта, а за наемателя-да заплати цената срещу това ползване, в сроковете и размерите по договора. По договора за наем е налице предоставянето възмездно на услуга-възмездно право на ползване върху вещь, а не вещно право на ползване. Този договор е облигационен, с него наемодателят се задължава да обезпечи на наемателя ползването на вещта за срока на договора, като същевременно се задължава да не учредява вещни права върху вещта, да не обозпокоява ползването на обектите, предмет на договора и да изисква ползването на вещта, съобразно предназначението и. Дали наемателят има право да преотдава вещта за срока на договора- е въпрос на изрична договорка и съгласие между страните, която е нормативно допустима. Договорът за наем създава отношения между страните по него и има защитно оповестително действие спрямо трети лица, в хипотезата в която е надлежно вписан в СВ.

Както бе посочено по-горе, при извършеното от съда тълкуване на съдържанието на договорите, клаузите, по отношение на което е постигнато съгласие, представляващи запретителни или ограничителни по отношение на Ползвателя на вещно право на ползване, поставени от Учредителя му /собственика и ревизирано лице, в процесния случай/, не са съществени с оглед всички други договорености между страните и правилно правоотношението между ревизираното лице и Ползвателите по двата НА, № 40/23.03.2004г. и НА № 198/30.06.2016г., е квалифицирано от ревизиращите органи като вещно право на ползване, с всички произтичащи от това последици, в т.ч. и данъчното му третиране.

Въз основа на изложеното съдът прави извод за обоснованост и материална законосъобразност на изводите на ревизиращите органи, по отношение на

определянето на данъчната основа, данъчната доставка и счетоводното и отразяване и отчитане Н. 17/ в действащата му редакция/, в т.ч. и по отношение на избора на ревизираното лице за избор на освободена и облагаема доставка по договора за учредяване на право на ползване, с оглед вещите, предмет на предоставеното право на ползване, по договори, обективирани в Нотариален акт за учредяване право на ползване върху недвижим имот № 40/23.03.2004г. и НА № 198/30.06.2016г. и сключеното Споразумение за заместване в дълг от 30.06.2016г., между „Пит Къмпани“ ООД /Кредитор/ , „Хеленик Петролиум България Пропъртис“ ЕАД /с предишно наименование „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /Прехвърлител/ и „Еко България“ЕАД /Поемател/ и Тристранен протокол за прихващане от 30.06.2016г. на вземания и задължения.

Това е така по следните съображения:

Правният анализ и тълкуване на процесните договори за учредяване право на ползване върху недвижим имот, обективирани във формата на № 40/23.03.2004г. и НА № 198/30.06.2016г., посочен по-горе, ги квалифицира като вешно правни договори за учредяване на право на ползване. Само и единствено счетоводното отразяване на същите по СС 17, което е извършено от жалбоподателя, през прицесните периоди, е въпрос относно спазването на счетоводното законодателство и съдът не приема, че именно на това основание, същите могат да бъдат класифицирани като облигационни правоотношения, търговски договори по смисъла на чл.342 от ТЗ /лизинг/, с оглед предмета, съдържанието, страните и срока на договора, защото изначално като предмет, кауза и цел, съгласно волеизявленията на страните не са сключени като такива.

Лизингът е договор, по силата на който едно лице, наречено лизингодател, предоставя притежавани от него активи на друго лице, наречено лизингополучател, като му позволява да ги ползва за определен период от време срещу възнаграждение. Теоретично са регламентирани две основни форми лизинг - финансов лизинг и оперативен (експлоатационен) лизинг. Финансовият лизинг е дългосрочен договор без възможност за отказ през определения в него срок и с предвидена опция за изкупуване на актива към края на договора. При него лизингодателят прехвърля на лизингополучателя всички разходи и изгоди, свързани с експлоатацията на актива. След уреждане на предварително определените месечни вноски в периода на наемане на ползвателя се предлага възможност за покупка. Когато се изплати последната вноска и лизингополучателят е заплатил цялата цена на актива, лизингодателят му прехвърля собствеността. При финансовия лизинг срокът на наемния договор, в т. ч. сроковете, за които се подновява, трябва да покриват по-голямата част от полезния живот на използване на актива. Това е счетоводно обвързано със срока на амортизацията, която се начислява при лизингополучателя. В процесния случай липсва договорка за предоставянето на конкретни активи, изрично са посочени вещи и оборудване, прилежащо към тях. При оперативния (експлоатационния) лизинг става въпрос за използването на актива, с възможност за отказ на всяка от страните за периода на действие на договора. При този вид лизинг се предоставя само правото на ползване на актива и не е предвидено прехвърляне на

собствеността, изключено е и предоставяне на вещно право на ползване на вещите. В този случай срокът на наема е по-кратък от срока за експлоатация на лизингованото имущество. При оперативния лизинг, е предвидена възможност за отказ за периода на действие на договора. Фактът, че жалбоподателя, дава съгласие за промяна на страна по учреденото право на ползване, не изключва вещно правния му характер. Лизингът по същество е вид наем, както изрично го определя законодателят /чл. 345, ал. 1 от ТЗ, чл. 346 от ТЗ; чл. 347, ал.2 от ТЗ /, като в процесния случай, съдържанието на процесните НА-ве, не съдържа елементите на оперативен лизинг, по смисъла на ТЗ и съдът приема, че е налице валино учредено вещно право на ползване върху процесните вещи, предмет на договорите.

Въз основа на изложеното и категоричността на правния извод на съда по основния преюдициален правен въпрос, относно вида и характера на договорите, обективирани с НА № 40/23.03.2004г и НА № 198/30.06.2016г и съответните промени извършени осъществени по отношение на правоотношенията между страните, в т.ч. с предхождащото Споразумение, наименовано като „заместване в дълг“ от 30.06.2016г., сключено между „Пит Къмпани“ ООД /Кредитор/ , „Хеленик Петролиум България Пропъртис“ ЕАД /с предишно наименование „ОПЕТ АЙГАЗ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /Прехвърлител/ и „Еко България“ЕАД /Поемател/ и Тристранен протокол за прихващане от 30.06.2016г. на вземания и задължения, които биха били валидни в хипотезата на наличието на търговки и облигационни правоотношения, но не и при наличието на валидно учредено право на ползване върху недвижим имот /вещи/ с НА № 40/23.03.2004г и НА № 198/30.06.2016г. следва да се приеме, че е налице прехвърляне на правото на ползване именно към датата на учредяването на правото с НА и предаването на вещите с посочените по делото приемо-предавателни протоколи. Независимо от това, че в действителност, с оглед характера на сделките се касае за няколко доставки, а именно: учредяване на вещно право на ползване върху земя /УПИ/, сгради и оборудване, датата на данъчното събитие настъпва към момента на предаване на владението в полза на приобретателя, по смисъла на чл. 6, ал.1 от ЗДДС, чл.25, ал.1 от ЗДДС на датата на предаването на вещите, което е съответно датата на приемо предавателните протоколи, изрично посочени и неоспорени от страните, а именно за процесния период настъпва на 30.06.2016г. и следва да се начисли от ревизираното лице по реда и изискванията на чл. 55 от ЗДДС, данък върху данъчната основа.

На това основание, за период- 2016г. на осн. чл.78 от ЗКПО, следва да се начисли и данък по ЗКПО, върху пълния размер на приходите от учреденото право на ползване.

Доколкото вещите, по отношение на които е учредено вещно право на ползване, са с различен характер и включват земя, сгради, които не са нови и оборудване към тях, съдът намира, че общностното и национално законодателство, са ясни и категорични по отношение на третирането на доставки с тези вещи по ЗДДС.

С Директива 2006/112/ЕО, по отношение на доставките за земя, е прието следното: По силата на чл. 135, ал. 1, буква „к“ от Директива 2006/112/ЕО (Директивата за ДДС) държавите членки освобождават от облагане с ДДС

доставката на незастроена земя с изключение доставката на земя за строеж, както е посочено в чл. 12, ал. 1, буква „б“ от същата директива. Тази разпоредба определя, че държавите членки могат да считат за данъчно задължено лице всеки, който инцидентно извършва доставка на земя за строеж. Според чл. 135, ал. 1, буква „й“ от Директивата за ДДС, държавите членки освобождават от начисляването на данък доставката на сгради или части от сгради, както и на земята, която заемат, с изключение на доставката, посочена в чл. 12, ал. 1, буква „а“ от същата директива. От друга страна, съгласно чл. 137, ал. 1, буква „б“ от Директивата за ДДС държавите членки могат да позволят на данъчно задължените лица право на избор за данъчно облагане на доставка на сграда или на части от нея и прилежащата ѝ земя, стига да не става въпрос за сграда по чл. 12, ал. 1, буква „а“ от същата директива (която винаги остава облагаема).

Налага се изводът, че според Директива 2006/112/ЕО доставките на земя, която не е предоставена за строеж и доставките на сгради, които не са нови, по правило са освободени от облагане с ДДС, но могат да бъдат превърнати в облагаеми по волята на данъчно задължените лица.

Тези правила са нормативно установени и се прилагат и по отношение на отдаването под наем на недвижими имоти, в т.ч. и при оперативен лизинг, по следните съображения:

На основание чл. 135, ал. 1, буква „л“ от Директива 2006/112/ЕО държавите членки следва да освобождават от данък и отдаването под наем или под аренда на всякакви недвижими имоти. Но според ал. 2 от чл. 135 това освобождаване не се отнася до следните сделки: предоставянето на настаняване съгласно определенията в законите на държавите-членки, в хотелския сектор или в секторите с подобна функция, включително предоставянето на настаняване във ваканционни селища или на площадки, разработени за ползване като къмпинги; отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на моторни превозни средства; отдаване под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини; наемането на сейфове. Също така държавите членки могат да приложат допълнителни ограничения на обхвата на освобождаването на доставките по отдаване под наем на недвижими имоти. Не на последно място, съгласно чл. 137, ал. 1, буква „г“ от Директивата за ДДС държавите членки могат да позволят на данъчно задължените лица право на избор за данъчно облагане на отдаване под наем или аренда на недвижими имоти, т.е. да превърнат тези освободени доставки в облагаеми. В Директива 2006/112/ЕО се визират наемът и арендата на недвижими имоти.

Съгласно националното законодателство, по ЗДДС, нормата на чл. 45, ал. 1 от ЗДДС определя, че : прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, *както и отдаването ѝ под наем* или аренда, представлява освободена доставка. Доставчикът обаче може да избере въпросните доставки да бъдат облагаеми с данък (чл. 45, ал. 7 от ЗДДС). Или правилото в нашия закон е, че доставките на земя са освободени от облагане с ДДС, но доставчикът (при съгласие и от страна на своя клиент) може да ги превърне в облагаеми.

Съгласно чл. 45, ал. 3 от ЗДДС доставките на сгради или части от тях, които

не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях, са освободени от облагане с ДДС. Доставчикът обаче може да ги превърне в облагаеми, ако се възползва от правилото на чл. 45, ал. 7 от ЗДДС. Съответно сделките с нови сгради подлежат на облагане с косвен данък. В процесния случай, по отношение на сградите, в т.ч. и бензиностанцията и газстанцията, не е налице спор, че същите имат статут на сгради, които не са нови, поради което и ревизираното лице има право на избор, дали същите да бъдат третирани като освободени доставки, което свое право надлежно и законосъобразно е упражнило.

В процесния случай не е приложима нормата на чл. 128 от ЗДДС, както са приели ревизиращите органи, по отношение на земята и сградите, изобщо, защото с оглед характера им те са различни вещи и обслужващо с оглед предмета на същите е само оборудването към тях, което има характер на движими вещи, макар и прикрепени по определен начин, към недвижимите такива, което не променя обаче факта, че данъчното събитие настъпва по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, към датата на учредяване правото на ползване и предаването на вещите.

Въпросът обаче относно правилността на избора, с оглед надлежното им данъчно третиране и осчетоводяване по смисъла на ЗДДС, кои доставки могат да бъдат освободени и кои не са по ЗДДС, в процесния случай е обосноваващ данъчното третиране по ЗДДС по процесното учредено право на ползване върху няколко вида недвижими имоти. Жалбоподателят е избрал оборудването и постройките /сградите/ да бъдат облагаеми, а доставката на УПИ-да е необлагаема. Т.е. сградите, ведно с оборудването към тях, действително попадат в хипотезата на чл. 128 от ЗДДС и са една доставка, а учреденото право на ползване върху УПИ е друга доставка. В процесния случай, обаче не се касае за земя-УПИ, като самостоятелна вещ, а като УПИ, в което има построени сгради, стари, налични към момента на сделката. Законът допуска необлагаемост на земя, когато е предмет на самостоятелна сделка, в т.ч. и УПИ и необлагаемост на същата, когато представлява прилежащ терен към стари сгради. Част процесното УПИ, безспорно е прилежащ терен, към сградите, предмет на процесния НА, по смисъла на ЗУТ и дефиницията на § 1, т. 6 от ДР на ЗДДС. Въпросната разпоредба сочи, че „прилежащ терен към сграда” е сумата от застроената площ по смисъла на ЗУТ и площта около нея, определена на база отстояние 3 метра от външните очертания на всяка от ограждащите стени на първия надземен етаж или на полуподземния етаж на сградата, в рамките на урегулирания поземлен имот. Доставките на прилежащи терени към нови сгради подлежат на облагане с ДДС, за разлика от тези, имащи за предмет прилежащи терени към стари сгради – те са освободени доставки (но доставчикът отново може да избере да бъдат облагаеми).

В процесния случай, ревизираното лице е избрало за освободена доставка доставката на земя- УПИ, цялата земя, по т. А от двата НА-та, без да е съобразило, че част от тази земя е прилежащ терен, като в тази хипотеза, би следвало освободена доставка да са сградите и прилежащия към тях терен, а не целия УПИ, какъвто е процесния случай, по отношение на избора на ревизираното лице и осчетоводяването на доставката. Когато е избрало

сградите и оборудването да са облагаеми, по силата на закона, облагаема доставка е и прилежащия терен към тези сгради, което следва от избора на ревизиращото лице, и само част от УПИ, извън прилежащия терен, би била необлагаема. Ако жалбоподателят бе избрал сградите и прилежащия им терен, като необлагаема доставка, това е допустимо изаконосъобразно, съгласно нормата на чл. 45, ал. 3 от ЗДДС. Избирайки, обаче облагаемост на сградите, по смисъла на предоставеното му право по смисъла на чл. 45, ал. 7 от ЗДДС, което не е спорно в производството, той сам е избрал, че и прилежащия терен към тези сгради е облагаема доставка, по смисъла на ЗДДС, което изключва възможността целия УПИ, да бъде необлагаема доставка, защото той макар и като самостоятелна вещь, в процесния случай, е УПИ, в което са налични сгради. Ревизиращият екип не е изследвал този въпрос в хода на ревизонното производство и банкетно е приложил нормата на чл. 128 от ЗЗД, за която съдът посочи, че не е приложима с оглед на това, че са налице доставки на различни недвижими вещи, по отношение на земята. Ревизиращите органи, в действителност са посочили, че земята е обслужваща сградите и бензиностанцията, което е така, но не в смисъл на прилежаща вещь, а на прилежащ терен, както се посочи по-горе.

Въпреки различията в правните класификации, обаче, крайния извод на ревизиращите органи по РА, че към датата 30.06.2016г., настъпва данъчно събитие по смисъла на ЗДДС, за доставката на земя-УПИ; доставката на сгради и оборудване, е превилен, макар и да не е налице една доставка, изискуемостта на данъка, е свързан с една и съща дата на настъпване на всички данъчни събития. С оглед надлежно упражнени избор от самото данъчно задължено ревизирано лице, да избере облагаемост на доставките на сградите и оборудването по ЗДДС, въз основа на изложеното съдът приема, че този избор, е относим и приложим и по отношение на прилежащия терен към тях, поради което и това изключва обосноваването и законосъобразността на третиране и осчетоводяването на доставката на УПИ по НА № 40/23.03.2004г и НА № 198/30.06.2016г., като една необлагаема доставка върху целия размер на процесната земя /УПИ/.

В процесния случай, видно от характера на сградите, предмет на правото на ползване, в т.ч. и Бензиностанцията и газстанцията, земята към тях, е в хипотезата на прилежащ терен, по смисъла на в § 1, т. 6 от ДР на ЗДДС.

От изложеното следва, че крайните озводи на ревизиращите органи са правилни и законосъобразни, независимо от това, че не са определили точния характер на доставките, като терминология, съгласно закона.

Относно датата на настъпване на данъчно събитие, не е спорно в теорията и практиката, че когато става въпрос за прехвърляне на собственост върху недвижим имот обикновено ще е налице една доставка на стока и тя ще възниква на датата на издаване на нотариалния акт, с който е оформена продажбата на имота (чл. 25, ал. 2 от ЗДДС).

От своя страна изискуемостта на данъка по облагаема доставка на недвижим имот ще настъпва на датата на данъчното събитие. Ако обаче то се предхожда от цялостно или частично плащане, изискуемост на данъка ще има във връзка с авансовото плащане, съобразно неговия размер. При положение че авансовото плащане се отнася до сделка с недвижим имот, включваща и

облагаема, и освободена част, какъвто е процесния случай, то изискуемост на ДДС настъпва само за доставката, която подлежи на облагане с ДДС.

Независимо от определянето на различни цени по договорите за учредяване на право на ползване върху недвижими имоти, обективирани в процесните НА, те не са в съответствие на изискванията на ЗДДС, поради което и следва да се приеме, че с оглед избора на ревизиращото лице и приложимия ЗДДС, същите са облагаеми, поради неправилното третиране на вещите, които могат да бъдат определени като освободена и облагаема доставка, по съображенията изложени по-горе.

Неправилно с процесните договори, ревизиращото лице и ползвателите по договорите, са определили отделни цени за облагаемата и съответно за освободената доставка, независимо че те са част от една сделка с недвижим имот (оформена с един нотариален акт. Неправилно е извършено и осчетоводяването им при приложение на СС 17, в относимата му към периода редакция, за доставки към датите на плащанията.

По изложените съображения, съдът прави извод, че правилно и законосъобразно, ревизиращите органи, са приели за дата на настъпване на данъчно събитие по договора за учредяване на вещно право на ползване датата на НА № 198/30.06.2016г., и предаването на вещите с приемо-предавателен протокол от същата дата във владение на ползвателя, 30.06.2016г. и са начислили ДДС в пълен размер върху общата цена по договора, доколкото, с оглед изложеното по-горе от съда, облагаеми са всички доставки по договора, с оглед избора на самото вещо лице, при непризнаване на извършените прихващания и издадените КИ и след приспадане на заплатения ДДС за периода от началото на 2016г., доколкото с оглед налачието на определена данъчна основа и дължимостта на ДДС към датата на настъпването на данъчното събитие, са извършили изчисления /обективирани в талбичен вид л. 106 от РД/ и са определили ДДС за довносяне в размер на 438 501.50 лв. и лихви за забава в размер на 250 818.56 лв., за данъчен период 01.06.2016г.-31.06.2016г.

На основание същите фактически констатации и правни изводи на съда, посочени по-горе, обоснован и материално незаконосъобразен е и изводът на ревизиращите органи, че въз основа на настъпване на данъчното събитие по учреденото право на ползване, с НА № 198/30.06.2016г., към датата на сключването му- 30.06.2016г., на основание чл. 78 от ЗКПО, следва и е увеличен счетоводния финансов резултат за 2016г., със сумата от 2 276 586.12 лв. /представляваща разлика от размера на общата стойност на договора по НА № 198/30.06.2016г. в размер на 2 393 935.92 минус стойността на осчетоводените приходи в размер на 58 672.80 лв., за периода от 01.01.2016г. до 29.06.2016г., по НА № 40/23.03.2004г./ и въз основа на извършените установявания и корекции, обективирани в талбичен вид /л. 37-38 от РА/, за финансовата 2016г. на ревизираното лице, е установен корпоративен данък в общ размер на 225 715.80 лв., като след приспадане на авансовите вноски, е определен ЗКПО за довносяне в размер на 222 715.80 лв. Начислени са лихви за забава към датата на РА, в размер от 111 304.94лв.

Въз основа на изложеното, съдът прави извод за обоснованост и

материална законсъобразност на РД, в оспорните части, на допълнително начислен ДДС в размер на 438 501.50 лв. и лихви за забава в размер на 250 818.56 лв., за данъчен период 01.06.2016г.-31.06.2016г. и допълнително определено задължение за внасяне на копропативен данък в размер на 222 715.80 лв. и лихва за забава в размер на 111 304.94 лв. за данъчен период-2016г. на осн. чл.78 от ЗКПО, поради което жалбата като неоснователна и недоказана в тази част, следва да се остави без уважение.

В общение следва да се приеме, че РА, в оспорените части, в които е отказан данъчен кредит по ЗДДС, в размер на 413.66 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 217.59 лв., за данъчен период 01.08.2015г.-31.08.2015г., по фактури издадени от „Ведж енд Фрут“ ЕООД и е отказан данъчен кредит по ЗДДС, в размер на 231.60 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 92.20 лв. за данъчен период 01.05.2017г.-31.05.2017г. по фактура, издадена от „Кук Дрес 01“ ЕООД и не е признат разход по ЗКПО, в размер на 1158.00 лв. по фактура, издадена от „Кук Дрес 01“ ЕООД, за данъчен период 01.05.2017г.-31.05.2017г., е незаконосъобразен поради необоснованост и материална незаконосъобразност и като такъв следва да бъде отменен в тази част, а жалбата като неоснователна да се отхвърли в оспорените части за РА, с които е допълнително начислен ДДС в размер на 438 501.50 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 250 818.56 лв., за данъчен период 01.06.2016г.-31.06.2016г. и допълнително е определено задължение за внасяне на копропативен данък в размер на 222 715.80 лв. и лихва за забава в размер на 111 304.94 лв. за данъчен период- 2016г. на осн. чл.78 от ЗКПО, *като недоказана и необоснована.*

С оглед изхода от правния спор и направени своевременно искания от страните за присъждане на разноски, такива се дължат, при съобразяване на размера на отхвърлената и потвърдена част на РА. Доколкото претенциите са към приключване на устните състезания, приложима е нормата на чл. 8, т.6 от Наредба № 1/09.07.2004г. за минималните адвокатски възнаграждения, в редакцията и ДВ бр. 68 от 2020г. Жалбоподателят претендира разноски по списък в общ размер на 15 170 лв., в т.ч. ДТ-50 лв. и адвокатски хонорар-15120 лв., с ДДС, а съгласно общия материален интерес по делото, разноските претендирани от ответника по чл.8, т.6 възлизат на 12 606.36 лв. Като съобрази размера на отхвърлената част от иска /1023340.80лв./ лв. и уважената част от иска/2113.05 лв/, и извършено прихващане до размера на по-малкото насрещно вземане между страните, съдът определя, че жалбоподателя следва да заплати на ответника разноски в размер на 12 549 лв.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „ПИТ КЪМПАНИ“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н В., [улица], *Ревизионен акт /РА/ № Р-22221720003928-091-001/04.03.2022г., в частта*, с която: е отказан данъчен кредит по ЗДДС, в размер на 413.66 лв. и са начислени лихви за

забава в размер на 217.59 лв., за данъчен период 01.08.2015г.-31.08.2015г., по фактури издадени от „Ведж енд Фрут“ ЕООД; е отказан данъчен кредит по ЗДДС, в размер на 231.60 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 92.20 лв. за данъчен период 01.05.2017г.-31.05.2017г. по фактура, издадена от „Кук Дрес 01“ ЕООД и не е признат разход по ЗКПО, в размер на 1158.00 лв. по фактура, издадена от „Кук Дрес 01“ ЕООД, за данъчен период 01.05.2017г.-31.05.2017г., поради необоснованост и материална незаконосъобразност и

ОТХВЪРЛЯ Жалбата в останалата и част, срещу *Ревизионен акт /РА/ № Р-22221720003928-091-001/04.03.2022г., в частта*, с която: е допълнително начислен ДДС в размер на 438 501.50 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 250 818.56 лв., за данъчен период 01.06.2016г.-31.06.2016г. и допълнително е определено задължение за внасяне на копропативен данък в размер на 222 715.80 лв. и лихва за забава в размер на 111 304.94 лв. за данъчен период- 2016г. на осн. чл.78 от ЗКПО, *като недоказана и необоснована.*

ОСЪЖДА „ПИТ КЪМПАНИ“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н В., [улица], да заплати на НАП, Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., **сумата** от 12 549.00 лева (дванадесет хиляди петстотин четирдесет и девет лева), *представляваща съдебно-деловодни разноси в производството, съразмерно с отхвърлената част по жалбата.*

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.

СЪДИЯ: