

# РЕШЕНИЕ

№ 6226

гр. София, 20.11.2012 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в**  
публично заседание на 18.01.2012 г. в следния състав:

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова**

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **7939** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 19849 от 14.09.2011 г., подадена от [фирма], [населено място], [улица], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], чрез изпълнителния директор Х. Т. И., срещу Ревизионен акт № 20001009507/27.01.2011 г., издаден от И. Н. А. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – София, потвърден с решение № 1251/22.07.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” – София.

Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта на непризнато право на данъчен кредит в общ размер 23 215,71 лв. за данъчните периоди м. 12.2009 г. и м. 01.2010 г. по фактури за доставки от [фирма] и [фирма]. Излага съображения за незаконосъобразност и необоснованост на изводите на органите по приходите, че получените услуги са използвани за осъществяване на безвъзмездни доставки към [фирма] и [фирма], тъй като по силата на предварителен договор с [фирма] дружеството-жалбоподател очаква да му бъде учредено право на строеж върху имота, находящ се на [улица]. От съда се иска да отмени РА в оспорената част и да присъди направените по делото разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОУИ” - София, чрез процесуалния си представител юрк. А., оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА № 20001009507/27.01.2011 г. е издаден от И. Н. А. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – София в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.12.2009 г. до 01.12.2010 г., възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1006412/02.08.2010 г., изменена със ЗВР № 1009507/03.11.2010 г., издадени от Е. К. Д., на длъжност Началник сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП София. ЗВР са издадени от компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6 от 04.01.2010 г. на Директора на ТД на НАП София. Ревизията е във връзка с Решение № 1022/13.07.2010 г. на директора на Дирекция ОУИ София, с което е отменен АПВ № 1020942/20.05.2010 г. Определен е срок за извършване на ревизията до 05.12.2010 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1009507/17.12.2010 г., връчен на упълномощен представител на дружеството на 04.01.2011 г. Ревизираното лице е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, като е подало възражение вх. № 10-53-04-43 от 13.01.2011 г. Същото е преценено като неоснователно и е издаден Ревизионен акт № 20001009507 от 27.01.2011 г. от И. Н. А. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – София, компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 1009507 от 20.12.2010 г. РА е връчен на упълномощен представител на дружеството-жалбоподател на 10.02.2011 г.

С вх. № 53-04-80/15.02.2011 г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба до директора на дирекция „ОУИ”. Сключено е споразумение на основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК за продължаване на срока за произнасяне на директора на дирекция „ОУИ” до три месеца. С Решение № 1251/22.07.2011 г. на Директора на дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП – София, издадено в срока по споразумението, РА № 20001009507 от 27.01.2011 г. е потвърден. Решението е връчено на упълномощено лице от дружеството на 28.07.2011 г., а жалбата до съда е подадена на 11.08.2011 г., в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което като допустима следва да бъде разгледана по същество.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА № 20001009507/27.01.2011 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № К 1009507 от 20.12.2010 г., издадена от лицето възложило ревизията. Ревизията е проведена законосъобразно. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК.

По приложението на материалния закон - ЗДДС:

С оспорения РА е определен ДДС за възстановяване в размер на 711,50 лв., при деклариран такъв в размер на 23 927,21 лв.

В хода на ревизията е установено, че основен предмет на дейност на дружеството за проверявания период е посредничество при сделки с недвижими имоти, консултантски услуги във връзка с недвижими имоти, покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба и др. Констатирано е, че данъчният

субект е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 23 215,71 лв. за данъчни периоди м.12.2009 г., и м.01.2010 г. по фактура № 106/19.12.2009 г. с предмет на доставка „плащане по договор за оценка на съответствие за строеж на мултифункционална сграда”, издадена от [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК] и по фактура № 103/17.12.2009 г. с предмет на доставка „проектантски услуги по договор”, издадена от [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК].

Ревизиращият екип е установил, че [фирма], в качеството на купувач, и [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК], в качеството на продавач, са сключили на 05.09.2006 г. предварителен договор за учредяване право на строеж в полза на жалбоподателя върху следния недвижим имот: УПИ /парцел II/ - за хотел и подземни гаражи в УПИ II, кв.245, м. „Л.” - I-ва част, [населено място], [улица], с площ от 4 633 кв.м. Срещу така учреденото право на строеж [фирма] се задължава да плати цената по чл. 5 от договора - сума в размер на 40% от приходите от продажби на недвижими имоти, които ще бъдат построени в сградата. След учредяване на правото на строеж по нотариален ред, жалбоподателят се задължава да построи със свои средства, материали и труд луксозна жилищна сграда с търговски център и да продава имотите, находящи се в сградата. Собственик на описания имот, по силата на Нотариален акт /НА/ от 11.09.2006 г., е [фирма]. Представено е копие от същия и видно от съдържанието му [фирма] продава на [фирма] процесния имот, като продавачът запазва правото си на собственост върху сградите, находящи се върху и под продавания имот. Продавачът възлага на купувача разрушаването на тези сгради и преместване на съоръженията.

Съгласно клаузите на чл. 2 от предварителния договор, продавачът се задължава да представи на купувача нотариално заверена декларация от [фирма], с която същото да декларира, че се отказва от правото на строеж, възникнало след събарянето на сградите и съоръженията. Последното следва да се потвърди с издаване на удостоверение от Столична Община. В срок от един месец след датата, на която е представена горесцитираната декларация, продавачът се задължава да подпише нотариален акт, с който да учреди право на строеж върху недвижимия имот в полза на ревизираното дружество.

Съгласно чл. 6 от предварителния договор, купувачът [фирма] следва да заплати авансово 5 000 000,00 евро в срок от 5 работни дни след кумулативно изпълнение на определени условия. Видно от текста на тази точка от договора, част от тези условия са свързани с учредяването на ипотека от страна на [фирма] в полза на ревизираното лице върху построените върху и под недвижимия имот сгради и съоръжения, както и учредяването на ипотека в полза на купувача / [фирма]/ върху недвижимия имот, като гаранция за изпълнение на задължението за сключване на окончателен договор за прехвърляне правото на строеж.

Текстът на чл. 9 от предварителния договор вменява в задължение на ревизираното лице да извърши всички необходими проектни проучвания, изготвяне на идеен и работен проект и получаване на разрешение за строеж на сградата, в срок до 6 месеца, считано от датата, на която е подписан нотариален акт за учредяване на правото на строеж. В изпълнение на това задължение [фирма] е сключило със [фирма] и с [фирма] следните договори: договор за изготвяне на комплексен доклад за оценка на съответствието на инвестиционен проект от 02.06.2009 г. и договор № 0901/28.05.2009 г. за извършване на проучвателни и проектни работи. Във връзка с тези договори са издадени процесните фактури, по които ревизираното лице е ползвало право на

приспадане на данъчен кредит.

В хода на ревизията е представено и приложено към административната преписка разрешение за строеж № 249/11.11.2009 г., издадено на името на [фирма] и [фирма]. Ревизиращият орган е приел, че за извършените проучвателни и проектантски услуги от [фирма] и оценка на съответствието за строеж от [фирма] на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС не следва да бъде признат данъчен кредит, тъй като жалбоподателят не е легитимиран по силата на нотариален акт като носител на правото на строеж, не притежава разрешение за строеж, както и декларация за отказ на право на строеж от [фирма]. За [фирма] възниква задължението да фактурира направените разходи за получени услуги на [фирма] и [фирма], защото дружеството се явява трето лице, на което са предоставени услуги, за които е приспаднал данъчен кредит.

Жалбоподателят възразява срещу изводите на ревизиращия екип, като ги счита за необосновани и незаконосъобразни. Изтъква, че между [фирма], Ч. [фирма] и [фирма] е подписан предварителен договор, въз основа на който е следвало след извършване на определени действия за собствена сметка [фирма] да получи право на строеж върху цитирания имот. На основание на договореностите, които се явяват задължителни за жалбоподателя, последният е получил процесните доставки. Според доводите на жалбоподателя това, че към момента на получаване на услугите все още няма учредено с нотариален акт право на строеж от страна на [фирма] не следва да води до еднозначния извод, че такова няма да бъде получено в един последващ момент. Ревизираното лице излага теза, според която процесните услуги са получени в рамките и за целите на осъществяваната от дружеството независима икономическа дейност, тъй като очевидно именно дружеството ще използва въпросния имот в стопанската си дейност за осъществяване на облагаеми доставки. В подкрепа на твърденията си то се позовава на Решение № 3367/12.03.2009 г. на ВАС по адм.д. № 14616/2008 г. по аналогичен случай, ответник по което е [фирма].

В съдебното производство е ангажирана съдебно-счетоводна експертиза, от заключението на вещото лице по която се установява, че данъчната основа на процесните фактури [ЕГН]/19.12.2009 г., издадена от [фирма] и [ЕГН]/17.12.2009 г., издадена от [фирма] е осчетоводена по счетоводна сметка 602-Разходи за външни услуги. Счетоводна сметка 602-Разходи за външни услуги е приключена със счетоводна сметка 613-Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи. Вещото лице е дало мнение, че процесните фактури правилно са отразени по счетоводна сметка 613-Разходи за придобиване на дълготрайни активи. Счетоводната сметка е препоръчителна при продължителни процеси на придобиване на ДМА и по-конкретно за отчитане на преки разходи при строителство на сгради. Всички преки разходи следва да намерят отражение по дебита на сметката, като в конкретния случай в счетоводната сметка са натрупани всички разходи, свързани с проучването, проектирането и издаването на разрешение за строеж за обект „Многофункционална сграда с апартаментен хотел, магазини, офиси, жилища и подземни гаражи, УПИ II, кв.245, м. „Л.” – I ч.”.

Съгласно М. 16 – Имоти, машини и съоръжения, всеки отделен имот, машина, съоръжение или оборудване, следва да се признае за актив само ако: т. 7 /а/ е вероятно предприятието да получи в бъдеще икономически изгоди, свързани с актива; и /б/ цената на придобиване на актива може надлежно да бъде оценена. Предприятието оценява по силата на принципа за признаване всичките разходи за имоти, машини, съоръжения и оборудване в момента, когато бъдат направени. Тези разходи съгласно

М. 16 включват разходи, направени първоначално за придобиване или построяване на актива и последващи разходи за подмяна на части и обслужването му. В конкретния случай са извършени разходи във връзка с предстоящ строеж – изготвяне на комплексен доклад за оценка на съответствието на инвестиционния проект съгласно изискванията на ЗУТ и за извършване на проучвателни и проектни работи. Тези видове разходи са част от цената на придобиване на актива съгласно т.15-т.21 от М. 16.

В края на всеки отчетен период натрупаната стойност по дебита на счетоводната сметка намира отражение в баланса – раздел I Дълготрайни материални активи, съгласно Закона за счетоводството, М. 16 и Общите положения за изготвянето и представянето на финансови отчети на М., както е отразено и в счетоводството на [фирма].

От разпита на св. К. И. П. – упълномощено лице от изпълнителния директор на [фирма], съгласно представено нотариално заверено пълномощно от 20.03.2008 г. и работещ като финансов мениджър в [фирма], осъществяващо финансово-счетоводното обслужване на дружеството-жалбоподател, се установява, че сключеният предварителен договор не е прекратен, но се водят активни преговори с „Ф. К.” за промяна на условията по договора. Това се е наложило поради обстоятелствата, че предварителният договор е подписан за изграждане на сграда със застроена площ 33 000 кв.м. и има ангажимент да продават това, което ще построят на цена 2 400 евро за кв.м. Към 2006 г. това са били много добри условия, но впоследствие разрешението за строеж е за два пъти по-малка квадратура и пазарните условия са се променили драстично, поради което тази цена е непостижима.

С оглед описаната фактическа обстановка, настоящият състав на съда прави следните правни изводи:

Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Установено е и не се спори по делото, че услугите от [фирма] за оценка на съответствието на строеж и проектантските услуги от [фирма] са реално извършени от доставчиците и получени от [фирма]. Тъй като последното дружество не притежава право на собственост или учредено право на строеж върху имота, по отношение на който са извършени услугите, органите по приходите са направили извод, че дружеството-жалбоподател е осъществило безвъзмездни доставки по отношение на собственика на имота [фирма] и на правото на строеж – [фирма]. Така направеният извод не е подкрепен с доказателства и не е правно обоснован. Това е така, тъй като не са налице доказателства за прехвърляне на резултата от услугите на посочените две дружества, нито пък може да се твърди, че действа принципът на приращението, в какъвто смисъл в крайна сметка са разсъжденията на ревизиращия орган и на директора на Д..

Тези изводи се подкрепят и от приетото заключение по извършената съдебно-счетоводна експертиза, съгласно което разходите по тези фактури са отразени в счетоводството на дружеството-жалбоподател като разходи за придобиване на дълготрайни материални активи. Следователно не е налице намерение за прехвърляне на резултата от извършените услуги на друго лице, а получените услуги са свързани с основната икономическа дейност на ревизираното лице - покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба.

Разходите за услугите за оценка на съответствието на строежа и проектантските услуги са поети от [фирма] по силата на поетите задължения по предварителен договор, сключен между [фирма] и [фирма], предвиждащ учредяване в полза на дружеството-жалбоподател на право на строеж върху недвижимия имот, по отношение на който са извършени услугите, находящ се в [населено място], [улица]. От свидетелските показания на св. К. П. се установява, че предварителният договор не е развален и интересът на дружеството от сключване на окончателен договор не е отпаднал, като се провеждат преговори за промяна на някои от уговорените условия с оглед променената обстановка на пазара на имоти.

Предварителният договор като правен институт е уреден в чл. 19 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, съгласно който този договор трябва да съдържа уговорки относно съществените условия на окончателния договор и целта му е, когато две страни имат интерес от сключване на един договор, да обезпечат бъдещо сключване на същия. Основното му действие се изразява в това, че създава едно взаимно задължение за договаряне в тежест на всяка една от страните по него, като всяка от тях има претенция спрямо другата да иска сключването на окончателния договор.

Съгласно чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, лицето има право да приспадне данъчен кредит, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. На основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

След като основната дейност на [фирма] през ревизирия период е свързана с реализиране на инвестиционни проекти със строителство и проектиране на жилищни и промишлени сгради, стопански и търговски обекти, и процесните доставки са извършени във връзка с проектирането и изграждането на един от тези обекти, налице са и договорни отношения със собственика на имота по сключен предварителен договор, който при липса на воля от насрещната страна може да бъде обявен за окончателен с предявяване на иск по чл. 19, ал. 3 от ЗЗД, то следва че доставките по процесните фактури са предназначени за възмездни доставки, свързани с основната икономическа дейност на ревизираното дружество.

Съобразно изложеното, Ревизионен акт № 20001009507/27.01.2011 г. в частта на непризнато право на данъчен кредит в общ размер 23 215,71 лв. за данъчните периоди м. 12.2009 г. и м. 01.2010 г. по фактури за доставки от [фирма] и [фирма] е неправилен и незаконосъобразен и като такъв следва да бъде отменен.

При този изход на спора [фирма], [населено място], има право на направените по делото разноски в размер на 1 450 лв., представляващи

заплатена държавна такса в размер на 50 лв., 200 лв. – разноски за експертиза и 1 200 лв. - платено адвокатско възнаграждение.

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

### **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], [населено място], Ревизионен акт № 20001009507/27.01.2011 г., издаден от И. Н. А. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП – София, в частта на непризнато право на данъчен кредит в общ размер 23 215,71 лв. за данъчните периоди м. 12.2009 г. и м. 01.2010 г. по фактури за доставки от [фирма] и [фирма].

**ОСЪЖДА** Дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП - [населено място] да заплати на [фирма], [населено място], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], сумата 1 450 лв. (хиляда четиристотин и петдесет лева) разноски по делото.

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

### **СЪДИЯ:**