

# РЕШЕНИЕ

№ 1949

гр. София, 25.03.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,**  
в публично заседание на 11.03.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Владимир Николов**

при участието на секретаря Мая Георгиева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **3746** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място], [улица], ет. 2, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221719002094-091-001 / 11. 12. 2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., частично потвърден и изменен с Решение № 311 / 26. 02. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

В жалбата се излагат съображения, че обжалвания ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон, тъй като били налице реално осъществени облагаеми доставки. Счита, че не е налице недобросъвестно поведение от негова страна. Претендира разноските по делото. Подробни съображения излага в писмени бележки.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика - С., чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя подробни писмени бележки.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за основателност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221719002094-020-001 от 02. 04. 2019 г., изменена със ЗВР № Р-22221719002094-020-002 / 11. 07. 2019 г. и ЗВР №

P-22221719002094-020-003 / 08. 08. 2019 г., всичките издадени от Т. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ (оправомощена със Заповед № РД-01-8038 / 07. 06. 2017 г. на директора на ТД на НАП С.), е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията за данък върху доходите по трудови и приравнените на тях правоотношения за периода 01. 12. 2013 г. – 28. 02. 2019 г. и по ЗДДС за периода 01. 01. 2016 г.- 31. 12. 2016 г. Ревизията е следвало да завърши до 13. 09. 2019 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № P-22221719002094-092-001 / 19. 09. 2019 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК са постъпили писмени възражения и доказателства. Ревизията е приключила с Ревизионен акт /РА/ № P-22221719002094-091-001 / 11. 12. 2019 г., издаден от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията, като е връчен на 13. 12. 2019 г. на електронен адрес.

С жалба вх. № 53-04-525 / 23. 12. 2019 г., е оспорен РА по административен ред.

С решение № 311 / 26. 02. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, оспорения РА е изменен и потвърден. Решението е връчено на 04. 03. 2020 г. на електронен адрес.

С жалба вх. № 53-04-246 / 19. 03. 2020 г., изпратена с пощенски оператор на 18. 03. 2020 г., видно от датата на разписката (стр. 58), издадения РА е оспорен и по съдебен ред.

С атакувания в настоящото съдебно производство Ревизионен № P-22221719002094-091-001 / 11. 12. 2019 г., издаден от органи по приходите при ТД НАП С., потвърден с Решение № 311 / 26. 02. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, на жалбоподателя [фирма], [населено място], са определени задължения по ЗДДС, вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 13 148,00 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по фактури издадени от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] и е доначислен ДДС в размер на 89 059,54 лв., на основание чл. 79 ал. 1 във връзка с чл. 79, ал. 6, т. 1 от ЗДДС и в размер на 46 730,52 лв. с посочено основание чл. 124, ал. 2 от ЗДДС. Допълнително е установен данък по чл. 42 от ЗДДФЛ върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от м. 12.2013 г. до м. 12.2017 г., м. 01 и м. 02.2019 г. в общ размер на 132 584,38 лв.

С решението си решаващия орган е изменил издадения РА относно установените задължения по ЗДДС за данъчен период м. 08.2016 г., като ДДС за внасяне в размер на 11 680,29 лв., е определено на ДДС за внасяне в размер на 8 040,29 лв., ведно със съответните лихви, вследствие на признатото право на данъчен кредит по доставките извършени от [фирма].

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок, подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт, е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия. Видно е, че РА е подписан с електронен подпис, като по делото са представени доказателства за наличието на квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА.

По отношение на установените задължения по ЗДДФЛ:

В хода на ревизията е установено, че за периодите от 01.12.2013 г. до 28.02.2019 г. в дружеството са полагали труд между 60 и 77 лица, назначени на трудови договори. За ревизираните периоди дружеството е подавало декларации обр. № 1 и обр. № 6 по реда на Наредба №Н-8 от 29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица, но не е декларирано начислен данък по реда на чл. 42 от ЗДДФЛ.

Установено е, че заплатите са изплащани със закъснение, като върху сумата на изплатените възнаграждения е установен данък по чл. 42 от ЗДДФЛ, както следва: за м. 12.2013 г. - данък общо в размер на 1 632,14 лв.; за 2014 г. - данък по общо в размер на 22 419,02 лв.; за 2015 г. - данък по общо в размер на 27 236,92 лв.; за 2016 г. - данък общо в размер на 27 034,96 лв.; за 2017 г. - данък общо в размер на 27 989,75 лв. и за периодите от м. 01.2019 г. до м. 02.2019 г. - данък общо в размер на 4 079,99 лв.

За невнесения в срок данък са определени лихви за забава, като е констатирано, че заплатите за 2018 г. към датата на издаване на РА не са изплатени, поради което дружеството не дължи данък по чл. 42 от ЗДДФЛ за 2018 г.

Съдът намира, че правилно са установени задължения за данък, тъй като нормата на чл. 42, ал. 5 от ЗДДФЛ обвързва удържането на данъка от работодателя с изплащането на облагаемия доход, поради което правилно е прието, че за изплатените доходи от трудови правоотношения [фирма] следва да начисли данък на основание чл. 42, ал. 5 от ЗДДФЛ и същия следва да бъде внесен в бюджета срока по чл. 65, ал. 11 от същия закон.

В същото време, така установените размери на задълженията са неправилно определени.

В хода на настоящото производство са изслушани основно и допълнително заключение на вещо лице по назначена съдебно – икономическа експертиза, които съдът кредитира изцяло, като компетентно изготвени, в съответствие със събрания по делото доказателствен материал.

Видно от допълнителното заключение на вещото лице, дължимият данък за ревизираните периоди, е както следва: за м. 12. 2013 г. – 855,66 лв.; за 2014 г. – 13720,19 лв.; за 2015 г. – 18 158,86 лв.; за 2016 г. – 17 846,08 лв.; за 2017 г. – 18 832, 67 лв. и за м. 01.2019 г. и м. 02.2019 г. – 144,44 лв. Общият размер на задълженията по ЗДДФЛ, съобразно допълнителното заключение на вещото лице е в размер на 69 557,90 лв., като съобразно второто допълнително заключение се дължи лихва за съответните периоди, като общия ѝ размер е 13 717, 09 лв.

Разликата между установените в РА суми и тези посочени от вещото лице е, че за целия ревизиран период не са изплащани заплатите на съвета на директорите на [фирма], поради което и за техните възнаграждения не се дължи данък. За 2019 г. също така вещото лице е посочило, че е изплатено обезщетение по чл. 222, ал. 3 от КТ, върху чийто размер не е дължим ДОД.

Съдът намира за неоснователни доводите изложени в писмените бележки на процесуалния представител на ответника, за подмяна на данните, по които е работило вещото лице. Самото производство пред съда е проведено с участието на представител на Прокуратурата на Република България, като няма искане от страна на ответника за установяване на престъпление. В същото време, в хода на ревизията действително е съставен протокол, че първични счетоводни документи са проверени

на място, но тези документи не са приложени по делото, като част от РД, поради което няма информация какво точно е било съдържанието им. Видно е, че по делото са приложени (стр. 230-237) разпечатки за работната заплата, които са част от административната преписка изпратена от ответника, като никъде освен за м. декември 2017 г. не е посочена дата на изплащане на работната заплата.

От друга страна, вещото лице, на няколко пъти, на въпроси на съда, посочва, че при изготвянето на своето заключение в тази си част е ползвало освен справки изготвени от жалбоподателя и преглед (на случаен принцип) на ведомостите на заплатите, от които е установило, че тези заплати не са изплатени.

Изявленията на процесуалния представител на ответника в съдебните заседания на 25. 02. 2021 г. и на 11. 03. 2021 г., че експертизата е на база на подменени данни, не означава, че е направено оспорване на документ по смисъла на закона, тъй като няма такова искане. Направеното едва в писмените бележки на процесуалния представител на ответника оспорване на новата справка, като неавтентична, с недостоверна информация, е след приключване на съдебното заседание и след изтичането на процесуалните срокове (чл. 193, ал. 1 от ГПК) за това, поради което не следва да се взема предвид.

При това положение съдът намира, че издадения РА следва да се измени, като установените задължения по ЗДДФЛ се определят съобразно размерите посочени от вещото лице, тъй като доколкото и към датата на изготвяне на експертизата не са изплатени възнагражденията на СД на [фирма], то не се дължи данък върху тях, съобразно чл. 42, ал. 5 от ЗДДФЛ, а обезщетението не е облагаемо на основание чл. 24, ал. 2, т. 8 от ЗДДФЛ.

По отношение на установените задължения по ЗДДС.

I. Непризнато право на данъчен кредит.

1. Доставка извършени от [фирма]

С оспорения РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит за м. 08. 2016 г. в размер на 4000 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по 3 бр. фактури издадени от [фирма]. Предмет на доставките е: „проектиране на хидроизолация Цветна градина“, „поставяне на хидроизолация Цветна градина“ и „ремонт покривна част“.

В хода на ревизията доставчика не е открит на декларирания от него адрес, видно от Протокол за извършена насрещна проверка изх. № П-04001219076247-141-001 / 13. 06. 2019 г. (според писмо на [община], декларирания адрес не съществува), поради което документи са изискани от жалбоподателя, като са представени единствено копие от фактурите с фискални бонове и протокол за приемане на работата.

От страна на ревизиращия екип и от страна на решаващия орган, е прието, че независимо от така представените доказателства, не е налице реална, респективно облагаема доставка, тъй като няма данни за действително извършените услуги.

Съдът намира тези изводи за правилни и законосъобразни.

Видно е, че освен фактурите с фискални бонове и протоколи за приемането на работата, не са представени никакви документи за предоговорни отношения и представянето на оферти или задания, както и не е налице договор за уреждане на търговските взаимоотношения между двете дружества. Въпреки че в протоколите за приемане на извършената работа се сочат договори от 03. 08. и от 04. 08. 2016 г., такива договори не са представени. Действителност, в случая наличието на писмен договор не е условие за действителност, но няма представени никакви доказателства,

как и на какво основание се е стигнало до търговските взаимоотношения между двете дружества.

В същото време доставчика е декларирал наети лица по трудов договор на длъжност: „готвач“, „сервитьор“, „музикант“, „барман“, поради което не става ясно как лица с такава квалификация биха извършили посочените строителни дейности.

Също така, по данни от информационната система на НАП фискално устройство с номер 395991 не е регистрирало плащания на датите, посочени в касовите бележки.

По делото е изслушано и прието, неоспорено от страните, заключение по съдебно – счетоводна експертиза, според което издадените фактури са платени в брой, но поради не намиране на доставчика, не може да посочи, дали същите са отразени в неговото счетоводство. От друга страна, в допълнителното заключение, вещото лице сочи, че в счетоводството на жалбоподателя фактурите издадени от [фирма] са сторнирани.

Освен това следва да се отбележи, че предмета на фактурите е сходен с този по фактурите издадени от [фирма], за които решаващия орган е признал правото на данъчен кредит.

При това положение, съдът намира, че правилно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по тези фактури и жалбата е неоснователна в тази си част.

## 2. Доставки извършени от [фирма]

С РА е отказано е право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 508,00 лв. по фактура № 400...500/31.08.2016 г., издадена от [фирма] с предмет „ремонт на капандури, обшивка на бордове, подулучни и надулучни плочи“.

В хода на ревизията доставчика не е открит на декларирания от него адрес, видно от Протокол за извършена насрещна проверка изх. П-22220619074662-141-001/24.06.2019 г., поради което документи са изискани от жалбоподателя, като са представени единствено копие от фактурите с фискални бонове и протокол за приемане на работата.

От страна на ревизиращия екип и от страна на решаващия орган, е прието, че независимо от така представените доказателства, не е налице реална, респективно облагаема доставка, тъй като няма данни за действително извършените услуги.

Съдът намира тези изводи за правилни и законосъобразни.

Видно от представената (стр. 331) справка за всички сключени трудови договори, [фирма] е имало само едно наето лице за процесните периоди, на длъжност ръководител мениджър, поради което не става ясно кой е извършил фактурираните услуги.

По делото е изслушано и прието, неоспорено от страните, заключение по съдебно – счетоводна експертиза, според което издадените фактури са платени в брой, отразени са в счетоводството на жалбоподателя и същите имат необходимите реквизити.

Съдът въпреки така представеното заключение, намира, че същото не доказва реално осъществени облагаеми доставки.

Както беше посочено, дружеството доставчик има едно наето лице, поради което не става ясно кой е извършил фактурираните услуги.

В представената от ревизираното лице фактура е посочено, че плащането е в брой, но в програмен продукт „Фискални устройства“ не е отчетена платена сума. Видно от заключението на вещото лице, за сумата по фактурата, не е издаден разходен касов ордер.

В същото време, макар във фактурата да е посочено като предмет - „ремонт на

капандури, обшивка на бордове, подулучни и надулучни плочи“, в приложение № 1 към фактурата (стр. 266 на гърба) се сочи демонтаж на дограма, доставка и монтаж на PVC дограма. При това положение не става ясно каква точно дейност е извършена. Ако пък се касае за доставка на дограма, няма данни кой я е произвел и ако това е самия доставчик, разполага ли с необходимата техническа обезпеченост. В приложения приемо-предавателен протокол, също не става ясно каква дейност е извършена, тъй като само е отбелязано, че СМР са изпълнени съгласно договора (не ясно кой) в количество, качество и срок.

При това положение, съдът намира, че правилно е отказано право на приспадане на данъчен кредит по тази фактура и жалбата е неоснователна в тази си част.

### 3. Доставки извършени от [фирма]

С оспорения РА е отказано право на данъчен кредит в размер на 4 000,00 лв. по 3 фактури, издадени от [фирма] за данъчен период м. 08.2016 г. с предмет „рекламни материали“, „представяне на рекламни банери в интернет сайтове“.

В хода на ревизията доставчика не е открит на декларирания от него адрес, видно от Протокол за извършена насрещна проверка изх. № №П-22221419074660-141-001/10.06.2019 г., поради което документи са изискани от жалбоподателя, като са представени единствено копие от фактурите с фискални бонове и протокол за приемане на работата.

От страна на ревизиращия екип и от страна на решаващия орган, е прието, че независимо от така представените доказателства, не е налице реална, респективно облагаема доставка, тъй като няма данни за действително извършените услуги.

Съдът намира тези изводи за правилни и законосъобразни.

По делото е изслушано и прието, неоспорено от страните, заключение по съдебно – счетоводна експертиза, според което издадените фактури са платени в брой, но поради не намиране на доставчика, не може да посочи, дали същите са отразени в неговото счетоводство.

В хода на ревизията от [фирма] не са ангажирани доказателства за изработка на рекламни материали /флаери и брошури/ и представяне на рекламни банери в интернет сайтове. От страна на ревизираното лице са представени само копия на спорните фактури, договор за изработка на рекламни материали, два договора за интернет реклама, протоколи и разпечатка от интернет сайт [klassa.bg](http://klassa.bg).

Очевидно е, че се касае за изработка на рекламни материали, което предполага наличието на работници и печатарски машини, като такива доказателства не са представени. Не става ясно къде са отпечатвани тези материали, с какви машини и по какъв начин са доставени, както и за чия сметка са били транспортните разходи. Видно от договора за изработка, възложителя – „М.“, следва да представи точен списък с изисканите материали, както и подробно описание на информацията, отпечатана върху тях, като доказателства за изготвянето на такава информация, няма представени.

В случая липсват клаузи относно дизайна, вида на хартията, формата на материалите и др. параметри на готовия продукт. В приемо-предавателния протокол не е отбелязано и мястото на предаване на рекламните материали. Липсват доказателства

за закупуване и влягане от страна на доставчика на необходимите материали за изработка на готовите продукти. По данни от масива на НАП доставчикът е разполагал с три лица, назначени по трудов договор на длъжност: „финансов анализатор“, „технически сътрудник“ и „експерт реклами“. По делото не са представени данни за извършена конкретна работа по договора, нито има данни за наличие на печатна база и техника, позволяваща изработването на рекламните материали.

По отношение доставките от [фирма] през м. 08.2016 г. с предмет интернет реклама по преписката са налице два договора за представяне на рекламни банери в интернет сайтове. В договорите и в протоколите е уточнен видът, броят и размерът на банерите, като цената им е определена общо и са посочени сайтовете, където те трябва да се поставят. Уговорено е, че рекламните материали се предоставят от възложителя на електронен носител или по електронна поща, но липсват доказателства, че такива реално са предоставени на изпълнителя. Липсват доказателства, удостоверяващи реален резултат от услугата.

В същото време, видно от представения (стр. 408) РД №Р-22221416007691-092-001/03.04.2017 г., а впоследствие и РА, с който са установени задължения на [фирма], за периодите от м. 03.2016 г. до м. 09.2016 г., изрично е констатирано, че поради липса на доказателства за получени доставки не са налице и последващи облагаеми доставки от [фирма] към негови клиенти. Посочено е, че данък по издадените фактури от [фирма] е начислен без основание, тъй като не е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, но е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

При това положение, съдът счита, че не винаги наличието на издадена данъчна фактура означава и наличие доставка. Издадените първични счетоводни документи сами по себе си не означават наличието на извършени доставки, по смисъла на закона. Наличието на издадени фактури, не представлява данъчно събитие, нито доказва извършването на доставката.

В същото време изрично в РД се сочи, че наличието на предпоставките за възникване правото на данъчен кредит визирани в чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поражда право на данъчен кредит само по отношение на реално доставяне на стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В конкретния случай издаването на фактури не доказва реалното извършване на услуги, както правилно е приел ревизиращия екип, поради което съдът намира, че са налице обективни данни за наличие на данъчна измама по смисъла приет в решение от 13. 02. 2014 по дело С-18/13 на СЕС.

Според тълкуването на Директива 2006/112/ЕО, дадено в преюдициалните заключения на СЕС, преценката за наличие на условията за признаване на правото на данъчен кредит и по-конкретно дали доставките са реално осъществени и предметът им използван ли е впоследствие в извършваната от задълженото лице облагаема дейност, се извършва от националната юрисдикция, в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото /арг. от т.31 и т.32 от решение по дело С-285/11/. Съгласно общото правило на чл. 154, ал.1 от ГПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК, данъчнозадълженото лице, което черпи права от претендираното право на приспадане на данъчен кредит следва да установи реалното осъществяване на доставките и използването на техния предмет за целите на облагаемата си дейност, каквито не се представиха в хода на настоящото производство.

В случая независимо от позоваването в жалбата на практика на СЕС, безспорно е установено от органите по приходите, наличието на данъчна измама свързана с процесните доставки. В същото време, липсата на материална и техническа обезпеченост у доставчиците, както и липсата на конкретизация на услугите, на тяхното персонализиране и овеществяване на готовата продукция, нейното предаване и начина на определянето на цената, сочат за липсата на реално осъществени доставки. Приетата по делото съдебно – счетоводна експертиза, сочи само за документално оформена доставка и то без представяне на съпътстващи документи към една сделка и липсата на възможност да се провери и „засече“ счетоводството на доставчика, но експертизата не доказва наличието на реално осъществени сделки, които да представляват облагаеми доставки.

Видно е, че както ревизиращия екип, така и вещото лице не са установили контакт с доставчиците, за да се установи наличието на редовно водено счетоводство и данни за притежаваните активи и вещи, които да послужат за извършването на облагаеми доставки. Дори и да са налице данни за некоректно връчване на съобщенията в ревизионното производство (каквито всъщност не са налице), съдът е инстанция по същество, като не се ангажираха доказателства, нито се направиха искания за откриване на доставчиците и извършване на проверка в счетоводството им.

## **II. Доначислен ДДС по извършени доставки**

В хода на ревизията е установено, че дружеството жалбоподател, е извършило доставки към [фирма], отразени с фактури №200...1047/11.07.2016 г., с данъчна основа 181 666,67 лв. и ДДС 36 333,33 лв., №200...1048/13.07.2016 г., с данъчна основа 51 985,96 лв. и ДДС 10 397,19 лв., които не са включени в дневника му за продажби по ЗДДС. Предмет на продажби по процесните фактури са недвижими имоти, като по фактура №200...1048/13.07.2016 г. имотът е придобит от ревизираното лице чрез апорт в капитала на дружеството.

Поради неотразяването на горепосочените фактури в отчетните регистри по ЗДДС на [фирма], с оспорения РА допълнително е начислен ДДС в размер на 46 730,52 лв. с посочено правно основание чл. 124, ал. 2 от ЗДДС.

От своя страна решаващия орган в мотивите на решението е посочил, че правилно е доначислен ДДС за тези доставки, но правната квалификация е неправилна и ДДС следва да се начисли на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС.

В жалбата се излагат съображения, че извършената преквалификация прави издадения РА, тъй като решаващия орган нямал правомощия да изменя правната квалификация.

Съдът намира така изложените доводи за неоснователни. Съгласно чл. 155, ал. 2, изр. I от ДОПК, решаващият орган може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част. В случая изменението на РА може да обхване, както установените факти, така и правната квалификация, поради което няма основание за прогласяване нищожността на РА. В този смисъл Решение № 14891 от 12.11.2013 г. на ВАС по адм. д. № 2951/2013 г., I отд.

От друга страна жалбоподателят сочи, че при придобиването на имота чрез апорт не е ползвал право на данъчен кредит, тъй като сградите не били „нови“.

Съгласно чл. 45, ал. 3 от ЗДДС освободена доставка е и доставката на сгради или на части от тях, които не са „нови“ по смисъла на §1, т. 5 от ДР на ЗДДС и на основание чл. 86, ал. 3 от същия закон за тях не се начислява данък. С разпоредбата на чл. 45, ал. 7 от ЗДДС е предоставена възможност за регистрираните лица да изберат тези доставки да бъдат облагаеми.



В случая жалбоподателят е избрал доставките на недвижими имоти да са облагаеми и сам е начислил ДДС в издадените фактури. След като ревизираното дружество само е упражнило правото си на избор относно вида на извършените доставки на имоти, не може впоследствие за целите на процеса да твърди, че същите доставки са освободени. От своя страна, по издадените от [фирма] фактури с начислен ДДС, [фирма] е ползвало право на данъчен кредит като получател по облагаеми доставки.

В случая е безспорно, че с НА №78/13.07.2016 г. жалбоподателят е извършил прехвърляне на правото на собственост върху имотите в [населено място], като е изпълнило задължението си само по т. 1 от чл. 86, ал. 1 и е издал спорните фактури с начислен ДДС на отделен ред, но фактическият състав на нормата не е изпълнен изцяло, тъй като данъкът не е включен в резултата за данъчен период м. 07.2016 г. по СД и не е отразен в дневника за продажби за същия този период.

Видно и от заключението на вещото лице, процесните фактури не са включени в СД по ЗДДС за съответния период.

Предвид изложеното съдът намира жалбата за неоснователна в тази си част и правилно с РА е доначислен ДДС за тези доставки, като правилно от страна на решаващия орган е извършена преквалификация и данъка е начислен на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС.

### **III. Доначислен ДДС в размер на 89 059,54 лв., на основание чл. 79 ал. 1, във връзка с чл. 79, ал. 6, т. 1 от ЗДДС.**

В хода на ревизията е установено, че с НА №158/03.11.2016 г. [фирма] е продало на [фирма], офис №1, находящ се в [населено място], [улица]. В издадената фактура №200...1056/03.11.2016 г. отделно е посочена стойността на земята 81,73 лв., върху която е начислен ДДС в размер на 16,35 лв. и стойността на офис № 1 - 87 901,92 лв., чиято доставка е посочена като необлагаема, съгласно чл. 45 от ЗДДС.

С НА №81/02.03.2016 г. [фирма] е продало на [фирма] магазин №1, находящ се в [населено място], ул. Цветна градина“ №81. В издадената фактура №200...1042/02.03.2016 г. върху стойността на магазина 97 901,65 лв., не е начислен ДДС.

С НА № 90/19.12.2016 г. [фирма] продава на В. С. Ц. апартамент 11 и паркомясто 11, находящи се в [населено място], [улица]. За извършените продажби са издадени фактура №2...1354/22.11.2016 г. с предмет аванс на стойност 4 897,50 лв., фактура №3045/19.12.2016 г. с предмет продажба на апартамент 11 и паркомясто на стойност 257 413,40 лв. и фактура №1...1356/19.12.2016 г. с предмет УПИ на стойност 1 852,53 лв. и ДДС 370,51 лв. С описаните фактури е начислен ДДС само върху стойността на УПИ, а апартаментът и паркомястото са посочени като необлагаеми.

Покупката на горепосочените имоти от страна на жалбоподателя, е осъществена през 2008 г. на етап груб строеж с нотариални актове.

Сградата на [улица] въведена в експлоатация с Разрешение за ползване №СТ05-854 от 23.07.2010 г. и считано от тази дата са изтекли 60 месеца, поради което органите по приходите са се съгласили, че ревизираното лице е извършило освободени доставки по процесните фактури, като е прехвърлило право на собственост върху части от сграда /магазин №1, офис №1, апартамент 11 и паркомясто 11/, които не са нови по смисъла на §1, т. 5 от ДР на ЗДДС. Доколкото обаче [фирма] е ползвало право на данъчен кредит върху стойността на извършените разходи през 2010 г. във връзка с тези обекти, органите по приходите са приели, че ползваният данъчен кредит подлежи на корекция по реда на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС. Стойността на направените разходи през

2010 г., върху които е ползвано право на данъчен кредит за всеки от обектите, е отразена в справка, предоставена от ревизирано дружество.

Корекцията на ползвания данъчен кредит е извършена по формулата на чл. 79, ал. 6, т. 1 от ЗДДС в размер по обекти както следва: за магазин №1 в размер на 11 332,30 лв.; за офис № 1 в размер на 11 004,11 лв.; за апартамент 11 в размер на 62 045,94 лв. и за паркомясто 11 в размер на 4 677,19 лв.

В конкретния случай разрешението за ползване на сградата е от 2010 г., т.е. 60-месечният срок е изтекъл и ревизираното лице е извършило продажба на обекти в сграда, която не е нова. Налице е хипотезата на чл. 45, ал. 3 от ЗДДС и доставките на части от тази сграда са освободени.

Доколкото [фирма] е ползвало право на данъчен кредит върху стойността на направени разходи във връзка с обекти в тази сграда и впоследствие ги е отчуждило, като е третирано доставките като освободени, то по силата на чл. 10, ал. 2 от ЗДДС е задължено да коригира ползвания данъчен кредит по правилата, установени в чл. 79, ал. 1 и ал. 6, т. 1 от ЗДДС.

Съдът намира изложените в жалбата доводи за приложение на чл. 80, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, за неоснователни.

Съгласно цитираната норма, корекции не се извършват, ако данъчният режим на доставките, за които регистрираното лице използва стоките или услугите, бъде променен със закон.

Фактът, че има възможност по чл. 45, ал. 7 от ЗДДС доставките да са освободени, който избор на вида на доставките на сгради, които не са нови, е предоставен на доставчика, не следва да се приема като промяна на режима, тъй като продължава да съществува режим за облагаеми доставки относно старите сгради. Да се приеме, че не следва да се коригира приспаднатият от лицето данъчен кредит при продажбата на старите сгради като освободени доставки би било в противоречие с основните принципи за неутралност на данъка върху добавената стойност и принципа за равно третиране.

В същото време, съдът намира жалбата в тази си част за частично основателна.

По делото са изслушани и приети основно и допълнително заключение по изготвена съдебно-счетоводна експертиза, които съдът кредитира изцяло като компетентно изготвени и в съответствие с останалия събран по делото доказателствен материал.

Видно от заключението на вещото лице, съгласно предварителен договор за продажба на недвижими имоти и заместване в строителството от 06. 08. 2008 г., жалбоподателят е заместил [фирма] в задължението да завърши сградата на [улица]. При това положение разходите за СМР, които дружеството е направило се отнасят за цялата сграда, а не само за притежаваните от дружеството имоти. Ползвания от дружеството данъчен кредит за имотите от 89 497,93 лв., като при извършване на корекцията съгласно формулата по чл. 79, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, същия е в размер на 62 648,55 лв.

Съгласно допълнителното заключение на вещото лице (стр. 702 от делото), общия размер на дължимия за довносяне данък, в резултат на извършената корекция за четирите конкретно посочени имат е в размер на 56 560, 80 лв.

Доколкото съдът изцяло кредитира заключението на вещото лице, счита, че РА следва да се измени, като се определи задължението в посочения от вещото лице размер, както и лихва в размер на 16 849,62 лв., съобразно второто допълнително заключение

на вещото лице.

От жалбоподателя се претендират такива в размер на 4 316 лв., от които държавна такса в размер на 50 лева, 800 лева депозит за съдебно-счетоводна експертиза, 366 лв. за допълнително и 100 лв. за второто допълнително заключение и 3000 лева адвокатско възнаграждение. При този изход на спора, ще следва да се заплатят разноски съобразно уважената / отхвърлена част от жалбата, които съдът изчислява в размер на 863 лв. На ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение, определено съобразно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 / 09. 07. 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Доколкото обаче възнаграждението на процесуалния представител на жалбоподателя е 3000 лв., съдът намира, че следва да бъде определен такъв размер и на процесуалния представител на ответника, като след направено прихващане с дължимите на жалбоподателя разноски от 863 лв. се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 2037 лв.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение – 5 състав:

## Р Е Ш Е Н И Е :

**ИЗМЕНЯ** по жалба на [фирма], [населено място], Ревизионен акт № Р-22221719002094-091-001 / 11. 12. 2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., в частта му потвърдена и изменена с Решение № 311 / 26. 02. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, като установените задължения по ЗДДФЛ определя в общ размер на 69 557,90 лв., и лихва в размер на 13 717, 09 лв., както и доначисления ДДС на основание чл. 79 ал. 1, във връзка с чл. 79, ал. 6, т. 1 от ЗДДС определя на 56 560, 80 лв. и лихва в размер на 16 849,62 лв.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], [населено място], срещу Ревизионен акт № Р-22221719002094-091-001 / 11. 12. 2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., **В ОСТАНАЛАТА ЧАСТ** потвърдена и изменена с Решение № 311 / 26. 02. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

**ОСЪЖДА** [фирма], [населено място], [улица], ет. 2, ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 037 (две хиляди тридесет и седем) лева.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

**СЪДИЯ:**