

РЕШЕНИЕ

№ 23714

гр. София, 09.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 78 състав, в
публично заседание на 15.05.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пенка Велинова

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **7161** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Подадена е жалба от „Белене Солар Енерджи“ ООД срещу Ревизионен акт № Р-22221723006400-091-001 от 12.03.2024 г. на органи по приходите при ТД на НАП- С., потвърден с Решение №737/30.05.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – С.. С РА, вследствие на направена корекция на основание чл. 79, ал. 3, т. 1. Б. а, вр. ал. 1 от ЗДДС, се установява допълнително задължение за ДДС за м. Ю. 2023г. в размер на 143224,40лв. Вследствие на това се променя резултатът за периода – вместо декларирания от дружеството ДДС за възстановяване, в РА се установява ДДС за внасяне в размер на 42036,07лв. и лихва 3288,68лв.

Излагат се следните аргументи в жалбата: В рамките на ревизия били определени задължения по ЗДДС. Спорен бил най-вече месец юли 2023 г., за който дружеството е декларирало ДДС за възстановяване – 101188,33 лв., а органите по приходите установили ДДС за довносяне – 42 036,07 лв., и лихви – 3 288,68 лв. Причината за разликата бил непризнат данъчен кредит при покупка на недвижим имот, впоследствие използван за изграждане на фотоволтаичен парк. Извършената корекция била незаконосъобразна. Органите по приходите се позовавали на чл. 79, ал. 1-3 от ЗДДС, твърдейки, че със събарянето на постройките върху имота е възникнало задължение за корекция на ползвания данъчен кредит. Това тълкуване било неправилно и необосновано. Сградите (стари селскостопански постройки) не са могли да бъдат използвани за новата икономическа дейност. Събарянето било необходимо за изграждане на нов актив – соларна централа. Новият актив се използвал изцяло за облагаеми доставки (продажба на ел. енергия), което обосновавало правото на ползване на ДДС кредит. Практиката на Съда на ЕС (напр.

решение по дело С-118/11) ясно допускала замяна на активи в рамките на икономическа дейност, без да се губи право на приспадане на ДДС. Липсвала на фактическа обосновка за корекцията на данъчния резултат. Органите не доказали, защо събарянето на постройките води до „унищожаване“ по смисъла на чл. 79 от ЗДДС, защо изграденият нов актив (фотоволтаична централа) не можел да се свърже с първоначално ползвания данъчен кредит. Не извършили експертиза на имота, нито за стойността на сградите спрямо земята, нито за тяхното състояние към момента на придобиване. Съотношенията между стойността на земята и сградите били изчислени произволно, на база данъчна оценка, без реална пазарна експертиза. Неправилно бил приложен чл. 79, ал. 7 ЗДДС. В изчисленията бил използван максималният срок от 20 години за корекции на недвижим имот, вместо реално изминалия период – 0 години, тъй като придобиването и ревизията били в една и съща година. Това водило до изкуствено завишен резултат и необоснован ДДС за довносяне. Данъчната администрация неправилно отказала признание на данъчния кредит. Не било доказано, че са изпълнени предпоставките за прилагане на чл. 79 от ЗДДС. Не била отчетена връзката между разходите за придобиване и бъдещата облагаема дейност (електропроизводство). Иска се отмяна на акта и решението, като незаконосъобразни, неправилни и необосновани.

В съдебно заседание представителят на жалбоподателя поддържа жалбата по изложените в нея съображения. Претендира разноски.

Представителят на ответника (Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП) оспорва жалбата в последно заседание и в писмени бележки. Излага съображения, идентични с тези в решението.

СГП не е встъпила в процеса.

Съдът обсъди доводите на страните и доказателствата по делото и прие следното:

На дружеството-жалбоподател е извършена ревизия по заповед за възлагане на ревизия № Р-22221723006400-020-001/01.11.2023 г., връчена на 01.11.2023 г. на деклариращия от електронен адрес за кореспонденция [електронна поща]. Обхватът на ревизията е по ЗДДС за периода от 03.04.2023 до 30.09.2023г. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221723006400-020-002/22.12.2023 г., връчена на 22.12.2022 г. по електронен път, е удължен срокът на ревизията.

В хода ревизията са извършени необходимите действия за изясняване на фактите. До лицето е изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения - ИПДПОЗЛ с изх. № Р-22221723006400-040-001/29.11.2023 г., връчено по електронен път на 29.11.2023г. Исканите документи и писмени обяснения са представени по електронен път чрез ИС Контрол на 30.11.2023г. Изпратено е Искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица № Р-22221723006400-041-001/05.12.2023 г. до ОБЩИНА Б.. Получен е отговор с вх. № 63-00- 839/12.12.2023г. С протокол № Р-22221723006400-ППД-001/13.02.2024 са присъединени всички доказателства събрани в хода на проверка по прихващане и възстановяване с УИН П-22221723189959 и Протокол за приключена проверка по делегация № П-22221723200294-081-001/25.10.2023 г. на ТД В. Т., при която е установено, че в имота се извършва от дружеството дейност по изграждане на фотоволтаичния парк, като са положени са носещите конструкции и соларните панели върху тях и няма сгради - съществувалите били разрушени. Направена е и проверка на счетоводството на дружеството, за която е съставен Протокол(КД73) № АА 1961285 от 05.12.2023г. Извършени са проверки в информационните регистри на НАП СУП относно задълженията на задълженото лице, данни за осигуряването по БУЛСТАТ, актуално състояние на всички трудови договори, подадени уведомления по чл.62 от КТ от лицето в качеството му на работодател, справка за подаваните декларации Обр.6, справка за общата регистрация на задълженото лице, справка във VAT14 относно декларираните покупки и продажби от дружеството и неговите контрагенти; справка на подадените ГДД по чл.92 от ЗКПО, справка за

регистрирани фискални устройства с дистанционна връзка. Извършени са проверки в Търговския регистър и в Имотния регистър на Агенцията по вписвания, относно извършените вписвания, обявени актове и притежавани недвижими имоти и сделки с тях за дружеството и свързани трети лица.

Установени са следните факти, правилно описани в ревизионния доклад, към който ревизионният акт препраща и неспорни между страните:

„БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЪРДЖИ“ООД е регистрирано в Търговския регистър, воден от Агенция по вписванията на 29.03.2023г. с ЕИК[ЕИК], съгласно Протокол от учредително събрание от 20.03.2023г., с основен капитал в размер на 1000,00 лева. Дружеството е със седалище и адрес на управление, [населено място],[жк], [улица]. Предметът на дейност е организация, покупка на терени, проектиране, строеж, управление и експлоатация на технологии и енергийни обекти от възобновяеми и алтернативни източници - слънчеви, вятърни и др. електроцентрали, услуги в областта на алтернативните енергии, производство, пренос, разпределение и продажба на електрическа енергия от възобновяеми и алтернативни енергийни източници, както и всяка друга незабранена от закона дейност. Деклариран е код на икономическата дейност съгласно НКИД 3511- производство на електрическа енергия.

През ревизираният период е извършвало дейност - изграждане на фотоволтаичен парк, находящ се в собствен закупен имот в [населено място], област П., по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 168, том.2, рег.№ 1172, дело № 167 от 03.04.2023г., и по Разрешение за строеж № 40 от 04.07.2023 г., с което се разрешава на „Б. С. ЕНЪРДЖИ“ да извърши в имота - в ПИ 03366.606.944 по действащ подробен устройствен план на [населено място], одобрен със Заповед № 1293/26.10.2022 г., строително -монтажни работи , съгласно технически инвестиционен проект, съгласуван и одобрен от Главен архитект на общ. Б. на 04.07.2023 г., а именно да изгради „Фотоволтаична инсталация за производство на електроенергия с мощност до 3639 kW, БКТП 2x2000 kVA 0.8/20 kV и БКЗРУ 20 kV“

Към момента на ревизията и издаване на оспореното решение в дружеството няма действащи трудови договори и самоосигуряващи се лица.

Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 03.04.2023г. Ревизията е първа. През ревизирания период е придобило чрез покупко-продажба с Нотариален акт № 143, Т. II, дело № 323/2023 г., ПИ с площ от 45607кв.м. , образуван чрез обединяване на ПИ/№ 03366.606.3 и № 03366.606.929/ с площ от 27078кв.м., съставляващ по документ за собственост имот №000928 и ПИ с площ от 18 753 кв.м., съставляващ по документ за собственост имот №000929, обл. П., общ. Б. , [населено място] , заедно с построените в имота сгради/селскостопански/ с продавач „С. пропъртис къмпани П.“. Направена е констатация в РД, че не са извършени разпоредителни сделки с активи на дружеството, по цени които се отличават по пазарните или безвъзмездно.

Установено е, че дружеството е финансирало дейността си с банков кредит - Договор за банков инвестиционен кредит № 00450/707/10.08.2023г. между „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“АД /кредитор и „БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЕРДЖИ“ ООД за инвестиционен кредит в размер на 4900000 лева, за финансиране на фотоволтаичната централа и Договор за банков револвиращ кредит № 00453/707/10.08.2023г. между „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“АД /кредитор и „Б. С. ЕНЕРДЖИ“ за револвиращ кредит в размер на 60000,00 лева със същата цел. Представен е Протокол от заседанието на Общото събрание на съдружниците в Б. С. ЕНЕРДЖИ ООД от 30.03.2023г., на което е взето решение за финансиране на дружеството от собствениците на капитала във връзка с изграждане на инсталацията и закупуване на имота и документи за извършени вноски от съдружниците, както следва:

- На 10.04.20233 г. е преведена сумата от 130 000,00лв. от Г. Л. Б.;

- На 23.06.2023 г. е преведена сумата от 300 000,00лв. от Б. В. С.;
- На 06.07.2023 г. е преведена сумата от 80 000,00лв. от В. М. Н.;
- На 26.07.2023 г. е преведена сумата от 300 000,00лв.от Х. В. С.;
- На 26.07.2023 г. е преведена сумата от 300 000,00лв. от Б. В. С.
- На 20.09.2023 г. е върната сумата от 300 000,00лв. на Б. В. С..

Извършена е проверка на доходите на лицата и е установено, че са получавали дивиденди на висока стойност и няма несъответствие между вноските и имуществото им.

Анализирани са сметките на дружеството и са установени салдата им. Не са констатирани нарушения на счетоводното законодателство и по Закона за разплащанията в брой.

С РД се предлага да се направи корекция, като се начисли ДДС в тежест на дружеството за м. Ю. 2023г. Дружеството е декларирало ДДС за приспадане в размер на 101188,33лв. Предлага се да се направи данъчна корекция по чл. 79, ал. 1, т. 1, б. А от ЗДДС, като се начисли данъчен кредит в размер на 143224,40 лв. и се определи дължение ДДС за внасяне в размер на 42036,07 лв., върху което се дължи лихва до 15.02.2024г. в размер на 2853,88лв. , вместо декларирания ДДС за възстановяване в размер на 101188,33лв.

Основанията за това, описани в РД са следните:

Дружеството закупило собствен имот, находящ се в [населено място], обл. П. с цел изграждане на фотоволтаичен парк, и неговото експлоатиране по Нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти № 168, том 2, рег. № 1172, дело № 167 от 03.04.2023 г. Съгласно нотариалния акт „СПЕШЪЛ ПЪРПЪС КЪМПАНИ – ПЛЕВЕН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /продавач/ продава на „БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЪРДЖИ“ ООД /купувач/ поземлен имот с идентификатор 03366.606.944 образуван чрез обединяване на ПИ с площ от 27 078 кв.м. и ПИ с площ от 18 753 кв.м., както и построените в имота сгради със селскостопанско предназначение: сграда 03366.606.944.1 със застроена площ от 282 кв.м.; сграда 03366.606.944.2 със застроена площ от 274 кв.м.; сграда 03366.606.944.3 със застроена площ от 380 кв.м.; сграда 03366.606.944.4 със застроена площ от 387 кв.м.; сграда 03366.606.944.5 със застроена площ от 376 кв.м.; сграда 03366.606.944.6 със застроена площ от 372 кв.м.; сграда 03366.606.944.7 със застроена площ от 379 кв.м.; сграда 03366.606.944.8 със застроена площ от 270 кв.м.; сграда 03366.606.944.9 със застроена площ от 272 кв.м.; сграда 03366.606.944.10 със застроена площ от 271 кв.м.; сграда 03366.606.944.11 със застроена площ от 281 кв.м.; сграда 03366.606.944.12 със застроена площ от 272 кв.м.; сграда 03366.606.944.13 със застроена площ от 276 кв.м.; сграда 03366.606.944.14 със застроена площ от 271 кв.м.; сграда 03366.606.944.15 със застроена площ от 287 кв.м.; сграда 03366.606.944.16 със застроена площ от 276 кв.м.; сграда 03366.606.944.17 със застроена площ от 383 кв.м.; сграда 03366.606.944.18 със застроена площ от 231 кв.м.; сграда 03366.606.944.19 със застроена площ от 156 кв.м.; сграда 03366.606.944.20 със застроена площ от 25 кв.м.; сграда 03366.606.944.21 със застроена площ от 287 кв.м.; сграда 03366.606.944.22 със застроена площ от 29 кв.м.; сграда 03366.606.944.23 със застроена площ от 26 кв.м.; сграда 03366.606.944.24 със застроена площ от 474 кв.м.; сграда 03366.606.944.25 със застроена площ от 742 кв.м.; сграда 03366.606.944.26 със застроена площ от 783 кв.м.; сграда 03366.606.944.27 със застроена площ от 292 кв.м.; сграда 03366.606.944.28 със застроена площ от 788 кв.м.; сграда 03366.606.944.29 със застроена площ от 294 кв.м.; сграда 03366.606.944.30 със застроена площ от 31 кв.м., сграда за енергопроизводство, които сгради по документи за собственост представляват „ТЮТЮНОСУШИЛНИ тип „Б.-28“ -12 бр. , всяка от които представлява масивна едноетажна сграда с площ от 260 кв.м., тютюноосушилни „ТЮТЮНОСУШИЛНИ тип „Б.-36“ – 6 бр., всяка от които представлява масивна едноетажна сграда с площ от 360 кв.м. , стоманобетонен противопожарен водоем с площ от 100 кв.м, навес за зелен тютюн, склад за тютюн/стоманобетонна конструкция със застроена

площ от 720кв.м, ТЮТЮНОСУШИЛНИ тип“ БАЛКЮРИНГ 2“ – 2 бр. със застроена площ то 756кв.м , ПАРОКОТЕЛНО, Сграда нафтово стопанство, Кухня със столова със застроена площ от 384кв. м. и трафопост. Имотите са продадени на “БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЕРДЖИ“ ООД на обща продажна цена в размер на 860000 лв., като отделно на основание чл.45, ал.7 от ЗДДС сделката е определена като облагаема и е начислен ДДС в размер на 172 000 лв. Издадени са фактури, както следва:

- [ЕГН]/30.03.2023г. на „СПЕШЪЛ ПЪРПЪС КЪМПАНИ ПЛЕВЕН“ ЕООД за авансово плащане на стойност 60000лв. и ДДС – 12000лв.

- [ЕГН]/06.04.2023г. на „СПЕШЪЛ ПЪРПЪС КЪМПАНИ ПЛЕВЕН“ ЕООД за покупка на недвижим имот – земя, на стойност 800000лв. и ДДС – 160000лв.

Фактурите са платени изцяло по банков път. За извършеното авансово плащане по фактура [ЕГН]/30.03.2023г., преди дата на регистрация по ЗДДС, е прието, че са изпълнени условията на чл.74, ал.2, т. 2 и 4 /активът ще бъде използван за облагаеми доставки/ и за „БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЕРДЖИ“ООД и че е налице правото на приспадане на данъчен кредит. Констатирано е, че след закупуването на имота, „БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЕРДЖИ“ООД извършва събаряне на съществуващите в имота сгради „ТЮТЮНОСУШИЛНИ „ и др. описани в НА, за които е ползвало правото на приспадане на данъчен кредит. За събарянето им била издадена фактура [ЕГН]/05.07.2023г. от „СПЕШЪЛ ПЪРПЪС КЪМПАНИ ПЛЕВЕН“ ЕООД, с предмет „Разрушаване сгради“, на стойност 100000лв. по която бил начислен ДДС – 20000лв.

В РД е направена констатация, че „БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЕРДЖИ“ООД купува активи, които видно НА са сгради с площ 8967 кв.м., Прието е, че те нямат общо с предмета му на дейност, което е наложило тяхното събаряне. Излагат се мотиви в следния смисъл за непризнаване на данъчен кредит: Събарянето на сградите се извършвало не на база на независими от дружеството обективни причини. Първоначалната идея била изграждане на Фотоволтаичен парк и се е знаело, че сградите ще бъдат съборени. На терена бил изграден Фотоволтаичен соларен парк, който не е със същото предназначение като селскостопанските сгради, придобити като актив за който е ползван данъчен кредит. Т.е. те били негодни за бъдещата икономическа дейност на дружеството. Задължението за корекция на ползвания данъчен кредит възниквала в хипотезите на чл.79, ал.1,2 и 3 от ЗДДС. Събрана била информация за данъчните оценки на сградите в имота, преди разрушаването им. От Удостоверение за данъчна оценка № [ЕГН]/16.03.2023г. се установило, че данъчната оценка на имотите - земя и сгради е 1177687.10 лева, от които данъчната оценка на земята с площ 45607,00 кв.м. - 197022,20 лева, а данъчната оценка на сградите с обща площ 9467,00кв.м. - 980 664,90 лева. Изчислено е, че данъчната оценка на сградите представлява 83,27% от на цялата данъчна оценка на имота/ земя и сгради/. На база цената на сделката по покупко-продажба на недвижимия имот между „БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЕРДЖИ“ ООД и „СПЕШЪЛ ПЪРПЪС КЪМПАНИ - ПЛЕВЕН“ЕООД - 960 000,00 лева и това съотношение е изчислено, че цената на земята по НА е 143878,00 лева, а на сградите 716122,00 лева/ 83,27% от цялата стойност на сделката/. ДДС върху тази сума е определена на 143224,40 лева, с която е коригиран ДДС за м. юли 2023г. – начислен е ДДС на тази стойност.

Органът се е позовал на чл.79, ал.1 и 3 от ЗДДС, като са изложени следните съображения: Съгласно чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, регистрирано лице, което изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност, е приспаднало данъчен кредит за произведена, придобита или внесена от него стока, при унищожаване, установяване на липси или бракуване на стоката начислява и дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит. В чл.79, ал.3 от ЗДДС било указано, че за стоките и услугите, които са или биха били дълготрайни активи, за целите на ал.1 и 2- лицето дължи данък в размер, определен по формули, посочени в тази

разпоредба на закона. Като дълготраен актив по силата на &1, т.83 от ДР на ЗДДС се определяли недвижимите имоти по т.82 от същия параграф. Съгласно чл.79, ал.3, т. 1 за недвижимите имоти: а/ за които при придобиването или изграждането е приспаднал изцяло данъчен кредит, тъй като лицето е възнамерявало да ги използва в рамките на независимата си икономическа дейност само за доставки, за които има право на приспадане на данъчен кредит, формулата е: $ДД = НДДС \times 1/20 \times БГ$, или ДД е дължимият данък; НДДС – начисленият ДДС при придобиването; БГ – броят на годините от настъпване на обстоятелството по ал.1 и 2, включително годината на настъпване на обстоятелството, до изтичане на 20 годишния срок, считано от началото на годината на фактическото използване, в случай че имотът не е използван повече от една година след годината на упражняване на данъчен кредит. Или по формулата: $ДД = 143224,40 \times 1/20 \times 20 = 143224,40$ лв. На основание гореизложеното и чл.79, ал.1 от ЗДДС ревизията начислява ДДС в размер на 143224,40 лева през м.07.2023г., когато са разрушени съществуващите в имота в [населено място] селскостопански сгради, за които дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит.

На база на тези факти и при изложените правни аргументи се предлага преизчисляване на резултата за м. 07.2023г. По следния начин: Установено е, че за периода м.07.2023г. За периода е подадена справка-декларация с вх.№ 22172299828/02.08.2023 г. в срока по чл. 125, ал.5 от ЗДДС с резултат ДДС за възстановяване в размер на 101188,33лв. Резултатът се променя – от Данъчен кредит за възстановяване в размер на 101188,33лв. на ДДС за внасяне в размер на 42036,07лв. Установен е внесен ДДС - 0,00лв. Следователно се определя ДДС за довносяне в размер на 42036,07лв. и лихва, съгласно чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ в размер на 1853,88лв., дължима към 15.08.2023г. - 2,853.88лв.

РД е издаден като електронен документ, подписан с КЕП и е връчен по електронен път на 19.02.2024г.

В законния срок срещу него е подадено възражение от дружеството, в която се развиват аргументи, сходни с тези в жалбата пред съда. Възражението не е прието и е издаден обжалвания ревизионен акт, с който се потвърждава начисляването на данъчния кредит върху стойността на сградите, в размера, посочен в РД, преизчислява се лихвата към датата на издаване на РА – 12.03.2024г. За периода м.07.2023г. по справка-декларация с вх.№ 22172299828/02.08.2023 г. с деклариран резултат ДДС за възстановяване в размер на 101188,33лв., вследствие корекцията в размер на 143224,40лв. се променя резултатът – от Данъчен кредит за възстановяване в размер на 101188,33лв. на ДДС за внасяне в размер на 42036,07лв. Установен е внесен ДДС - 0,00лв. Следователно се определя ДДС за довносяне в размер на 42036,07лв. и лихва, съгласно чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ, дължима към 12.03.2024г. - 3288,68 лв.

В допълнение на изложените мотиви към които актът препраща е изложено следното по възраженията на лицето: Приема се, че е налице хипотезата на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, в съответствие с която при унищожаване на стоки, при придобиването на които регистрираното лице е приспаднало пълен, частичен или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност данъчен кредит, се дължи данък в размер на приспаднатия кредит. В чл. 80 от ЗДДС били предвидени случаи, при които не се извършва корекции на ползван данъчен кредит. За да се преценило следва ли да бъде извършена корекция на ползвания данъчен кредит на сграда, която ще бъде разрушена, от значение било да се изяснят причините за разрушаването и последващото ползване на заместващия сградата актив, т.е. евентуалната нова сграда или земята. По отношение на корекциите на ползван данъчен кредит във връзка с недвижими имоти, които са разрушени с цел на тяхно място да бъдат изградени нови, които отново ще се използват за извършване на облагаеми доставки, следвало да се има предвид

практиката на Съда на Европейския съюз. Според Решение на Съда от 18 октомври 2012 г. по дело C-234/11 („ТЕЦ Хасково“ АД) разрушаване на множество сгради (за производство на енергия) и тяхното заместване с по-модерни сгради със същото предназначение не представлявало промяна на факторите, които се вземат предвид при определянето на подлежащия на приспадане размер на ДДС във връзка с платения вече данък, която промяна настъпила след изготвяне на справка-декларацията по ДДС и която поради това не създавала задължение за извършване на корекция на правото на приспадане на данъчен кредит. Заместването на остарели конструкции с по-модерни сгради със същата функция и следователно използването на последните за облагаеми впоследствие доставки, не прекъсвало изобщо пряката връзка, която съществувала между първоначалното придобиване на съответните сгради, от една страна и от друга страна, икономическите дейности, осъществени впоследствие от данъчнозадълженото лице. По този начин, придобиването на имотите, а след това и разрушаването им с оглед на тяхното модернизиране, можело да се разглеждат като последователност от свързани помежду си доставки, имащи за предмет осъществяването на облагаеми доставки на същото основание, каквато била покупката на нови недвижими имоти и тяхното пряко използване. В този смисъл СЕС се произнесъл и с Решение от 29 ноември 2012 г. по дело C-257/11.

В случая, „БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЪРДЖИ“ ООД закупило имоти, ведно със сгради. От представените документи се установявало, че имотите са закупени с цел построяването на фотоволтаичен парк и неговото експлоатиране. В придобитите с Нотариален акт № 143, Т. II, дело № 323/2023 г., поземлени имоти е имало постройки – тютюносушилни, навес за зелен тютюн, нафтово стопанство, кухня с обща площ 8967 кв.м. Тези постройки не били съборени с цел изграждане на нови такива със същото предназначение. Този извод се подкрепял и от Протокол за приключена проверка по делегация № № П-22221723200294-081-001/25.10.2023 г. на ТД В. Т., при която било установено че всички сгради са разрушени и в имота са положени носещите конструкции и соларните панели върху тях. Не на последно място, в представеното Разрешение за строеж № 40 от 04.07.2023г., както и в архитектурата и конструктивна част на проектите нямало предвидени за изграждане тютюносушилни, навес за зелен тютюн, нафтово стопанство, кухня. Следователно, разрушаването на сградите не било свързано с цел изграждане на нови такива със същото предназначение, поради което възниквала хипотезата на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, както правилно установил ревизиращият екип. В този смисъл било Разяснение изх. № 21-04-1 от 23.03.2018 г. на НАП.

Неоснователни били твърденията за допуснати съществени процесуални нарушения при определяне на дължимия ДДС по реда на чл. 79 от ЗДДС Съгласно чл. 79, ал. 3 от ЗДДС за стоките и услугите, които са или биха били дълготрайни активи, за целите на ал. 1 и 2 лицето дължало данък в размер, определен по формулата в закона, при което се получавал резултатът – корекция на ДДС - + 143224,40лв.

С тези мотиви се възприемат изцяло констатациите на РД, към който РА препраща. РА е връчен по електронен път н 12.03.2024г. обжалван в срок пред Директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП. По жалбата е издадено оспореното решение. В него изцяло се възприемат фактите, описани в РА и правните изводи на ревизиращите. В допълнение към изложените доводи се изтъкват следните аргументи: Дружеството закупило земя и сгради с обща цена. За да установят съотношението на стойностите на двата актива, органите по приходите са използвали като съотношение данъчната оценка на земята към тази на сградите. Жалбоподателят унищожил по-скъпия актив, за да може да ползва за друга икономическа дейност по-евтиния актив /земята - за електропроизводство. В т. 2 от НА изрично било посочено, че жалбоподателят избира на основание чл. 45, ал. 7 от ЗДДС сделката да е облагаема и да се начисли ДДС общо в размер на

172000,00 лв., от което следвало, че ще ползва данъчен кредит за по-скъпия актив – сградите. В Решение от 18.10.2012 г. по дело С-234/11 на СЕС („ТЕЦ ХАСКОВО“ АД срещу директор на дирекция ОУИ В.) се визирал случай на разрушаване на сграда в аспект на правото на ДДС по отношение на стойността на разрушената сграда. В хипотезата на това решение ставало въпрос за закупуване на сгради, които още към момента на покупката им са свързани с енергопроизводство. С оглед на разрешението за строеж, посочено сред фактите по това дело, ставало въпрос за модернизация на топлоелектрическа централа, като част от закупените сгради са разрушени - с цел създаване на нов, модернизиран, заместващ сграден фонд със същото предназначение, като това на съборения и който сграден фонд щял да се използва за доставки /за същата дейност/, с право на данъчен кредит (пар. 24. т. 5 от Решение по дело С-234/11). Съдът изтъквал, че задължение за корекция не възниква, когато се разрушават сгради, с цел заместване с „по-модерни сгради със същото предназначение“ (пар. 36 от Решение по дело С-234/11), т. е. с цел продължаване на икономическите дейности, които са със същия предмет, за който са предназначени първоначално придобитите и впоследствие - разрушени сгради (пар. 33 и 34 от Решение по дело С-234/11).

Посочените в жалбата Решение от 29.11.2012 г. по дело С-257/11 и Решение от 16.02.2012 г. по дело С-118/11 на СЕС били с различен фактически обхват и доводите на жалбоподателя били неоснователни. В хипотезата на Решение от 29.11.2012 г. по дело С-257/11 на СЕС сградите били придобити не като отделен актив, а заедно с разрешително за разрушаването им, т. е. не представляват актив още към придобиването им. В това решение на СЕС било посочено, че дружеството/ревизириания субект още преди да подаде своята справка-декларация по ДДС, е извършило работи по разрушаването на посочените сгради и му е издадено разрешително за строително-монтажни работи с цел получаване на разрешително - за строителство на новите сгради (пар. 33 от Решение по дело С-257/11 на СЕС). Освен това, в Решение по дело С-257/11 на СЕС не било посочено дали сградите, които ще бъдат разрушени са годни за ползване по предназначението им, но ясно било записано (пар. 35), че става въпрос за „заместване“ на остарели конструкции с по-модерни сгради. Това била различна хипотеза от настоящата, в която сгради за тютюнопроизводство /монолитни, стоманобетонни/ се „замествали“ с фотоволтаична инсталация. Нямало основания да се приеме, че в посоченото решение се имало предвид тази хипотеза на „заместване“, още повече, че било направено позоваване на Решение от 18.10.2012 г. по дело С-234/11 на СЕС (пар. 35), като се подчертавала „пряката връзка“ между придобиването на съответните недвижими имоти и „икономическите дейности, осъществени впоследствие“. Мотивите на СЕС, приложени към казуса, водили до обективен извод, че придобиването на недвижимите имоти - сгради, свързани с икономическа дейност като тютюнопроизводство, не били в необходимата „пряка връзка“ с построената на тяхно място фотоволтаична инсталация. Всяка от унищожените сгради била отделен актив - отделен недвижим имот, с идентификатор, площ и предназначение. Сградите били описани като монолитни конструкции, като не е констатирана негодността на актива.

Като неоснователни са оценени доводите в жалбата, свързани с решение №6802 от 21.05.2014 г. по адм. д. №11751/13. VII отд. на ВАС. Решението касаело хипотеза на недвижим имот, в който лицето е извършило подобрения. Разгледан е случай на прехвърляне на недвижим имот и право на строеж, срещу задължение за построяване на сграда и последващо разваляне на договор между строителя /ревизираното лице/ и собственика на недвижимия имот. В този смисъл посоченото в жалбата решение на ВАС било неотнормативно към спора. Не било вярно, че „всички придобити активи през ревизириания период са включени в търговското предприятие на ревизираното лице и са използвани за основната му дейност“, тъй като сградите били разрушени

и не било налице „заместване“ по смисъла на практиката на СЕС.

И решаващият орган приема, че се е реализирала хипотезата на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, като годен икономически актив /сгради за дейност по тютюнопроизводство/ не можело да се заместят с актив, който е изцяло различен. От принципа на заместването, възприет в практиката на СЕС, не можело да се приеме, че икономическата дейност по тютюнопроизводство, при разрушени складове и обслужващи сгради, можело да се осъществи чрез новия актив - фотоволтаична система. Неоснователни били претенциите, че корекцията следвало да е за 5 години, както и че неправилно във формулата за корекция било взето числото 20. Ревизиращите правилно приложили закона, като начислили ДДС в размера на ползвания данъчен кредит. Целта на приложената формула било да се отчете използването на актива за облагаеми доставки. В случая такова не била налице и правилно като краен резултат бил начислен ДДС в пълния размер на ползвания данъчен кредит.

С тези мотиви е отхвърлена жалбата и изцяло е потвърден РА. Решението е връчено по електронен път на 31.05.2025г. и обжалвано в срок пред АССГ.

По делото е допусната и приета съдебно-счетоводна експертиза на в.л. Н.- Г., от която се установяват следните факти: Сключената сделка за покупка на недвижимите имоти — земя и сгради/ НА № 168, том.2, рег.№ 1172, дело № 167 от 03.04.2023г./ между „Белене Солар Енерджи“ ООД и „Спешъл Пропъртис Къмпани - Плевен“ ЕООД е с цена 960000,00лв./ съгласно фактури № 1 /30.03.2023г. и № 2/06.04.2023г. издадени от С. Пропъртис К. - П.“ ЕООД/, платена изцяло по банков път на 03.04.2023г. За последвалото разрушаване на наличните сгради върху имота са отчетени разходи в размер 100000,00лв. по фактура № 3/05.07.2023г. издадена от „Спешъл Пропъртис Къмпани - Плевен“ ЕООД. Тези разходи били документално обосновани, свързани с предмета на дейност на дружеството и същите били отчетени, като разходи за придобиване на дълготраен актив в процес на изграждане - фотоволтаична централа с цел експлоатиране за последваща продажба на ел.енергия към крайни клиенти, счетоводна сметка 613“Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи“. За периода на проверката активът все още бил в процес на изграждане, същият не бил завършен/въведен в експлоатация и не можело да бъде използван в икономическата дейност на дружеството за последващи облагаеми доставки. По счетоводни данни завършен/заведен актив не бил налице. Към 30.09.2023 г. по счетоводни данни - сметка 613“Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи“ били отчетени единствено разходи за придобиване на актив в процес на изграждане/ фотоволтаичен парк/ в общ размер на 5148196,71 лева за бъдещи икономически ползи. Счетоводството на жалбоподателя по отношение на доставките, документиран с процесиите фактури, издадени от „Спешъл Пропъртис Къмпани - Плевен“ ЕООД, било редовно и правилно заведено, в съответствие на изискванията на Закон за счетоводството и Националните счетоводни стандарти. Счетоводната отчетност давала възможност за анализ, проверка и хронологично проследяване на счетоводните операции, отразяващи доставките по процесиите фактури. В счетоводството на дружеството-жалбоподател „Белене Солар Енерджи“ ООД нямало отчетени никакви приходи от стопанска дейност.

По делото е приета и втора – оценителна експертиза на в. лице- С.. От нейното заключение се установяват следните факти: За оценка на средната пазарна цена на придобитата земя е ползван метода на сравнимите неконтролируеми цени. Анализирани с цени на Агенция за недвижими имоти „Я.“. Установено е, че сходни сделки са сключвани в диапазона от 0,37лв. на кв.м. до 166,67лв. на кв.м. – средно – 12,53лв. на кв.м. Цената на процесната сделка била 18,86лв. на кв.м., т.е. съответствала на пазарните цени. Вещото лице е направило оценка на наличните сгради и е констатирало, че са въвеждани в експлоатация в периода 1960г. – 1980г. и са били в

незадоволително състояние към датата на продажбата им. Дава заключение, че са били напълно амортизирани още през 2005г. и остатъчната им стойност следва да се преоцени и прекласифицира, съгласно НСС 37 и метода на доброволната ликвидационна стойност, съгласно БСО. По този начин определя, че стойността на сградите съответства на цената за почистване на имота – 100000лв. без ДДС.

Съдът кредитира заключението на експертизите, като изготвени от компетентни и непредубедени вещи лица и обосновани.

Съдът намира, че описаните факти изцяло се установяват от писмените доказателства по делото, които са непротиворечиви и взаимно допълващи се и правилно са описани в РД, РА и решението. Фактите не са спорни между страните. Спорът е по правото – при така установените факти правилно ли е начислен данъчен кредит и ако да - правилно ли е определен размерът на ДДС, който дружеството следва да внесе за м. юли 2023г.

При така установените факти, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна, поради което е допустима.

Разгледана по същество е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, С. - възложител ревизията и главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията. Ревизията е възложена със ЗВР и ЗИЗВР, издадени от компетентен орган по смисъла на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Обжалваният РА е издаден в предвидената от закона форма – чл. 120, ал. 1 ДОПК. Всички ЗВР, ЗИЗВР, РА и РД са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, засягащи правото на участие на лицето, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен. Събрани са необходимите документи доказателства, извършени са необходимите проверки, осигурена е възможност за участие на дружеството в производството. Събраните данни подробно са обсъдени в РД, към който РА препраща и са изложени подробни аргументи.

Решението, с което се потвърждава РА, е издадено също от компетентен орган – Директор на ДОДОП, съгласно правомощията му по чл. 152, ал. 2 от ДОПК. Спазена е писмената форма за издаването. Той съдържа фактическите и правни основания на органа за издаване на акта. Отговорено е на направените в жалбата възражения. Връчен е на дружеството. Следователно, решението не е нищожно и не страда от пороци във формата, които да засягат неговата валидност.

Спорът между страните по делото е правен и се свежда до това, налице ли са основания за промяна на декларирания ДДС от дружеството за м. юли и определяне на допълнително задължение за ДДС, във със събаряне на сградите за изграждане на фотоволтаичен парк.

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получените от него стоки или услуги по облагаеми

доставки. Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от регистрираното лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки.

От представените по делото доказателства – нотариален акт се установява безспорно, че е извършена реална покупка на земя и сгради, с цел реализиране на инвестиция на дружеството. Фактът, че имотът е с цел изграждане на инвестиция – фотоволтаичен парк върху земята безспорно се установява, както от записаното в НА, така и от приложеното по делото разрешение за строеж № 40/04.07.2023г. Нотариалният акт за покупката а имота е от 03.04.2023г., а разрешението за строеж – от 04.07.2023г. От непосредственото издаване на разрешението за строеж след сделката се установява безспорно, че имотът е закупен с цел разрушаване на сградите и реализиране на инвестицията на дружеството по изграждане на фотоволтаична централа, а не с цел експлоатация на сградите по предназначението им – за тютюнопроизводство или др. подобни дейности.

Не е спорно между страните и се установява от съдържанието на НА, че сделката е сключена като облагаема по ЗДДС между двете дружества, което изрично е вписано в НА и е начислен ДДС. По делото не е спорно и се установява от експертизите и съдържанието на РА, че цената по сделката е платена и че дружеството е декларирало ползване на данъчен кредит по нея, като доставка, свързана с дейността му.

При тези факти, съдът намира, че са били налице основанията на закона за ползване на данъчен кредит във връзка със закупуване на имота, доколкото това е налице облагаема доставка между две юридически лица, налице е плащане и доставка, а закупените активи са свързани с дейността на дружеството. От което следва, че правилно дружеството е включило разходите по издадените фактури в СД по ЗДДС за м. 04.2023г. и е ползвал данъчен кредит по тях. Това негово право към тази дата не е оспорено с обжалвания акт.

С него на основание чл. 79, ал. 3, т. 1, вр. ал. 1 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 143224.40лв.- ДДС, изчислено върху стойността на разрушените сгради във връзка с издаденото разрешение за строеж от м. 07.2023г. за имота. Използвана е формулата в нормата на закона – чл. 70, ал. 3, т. 1, б. а от ЗДДС, при която размера на корекцията се определя като се умножават стойността на ползвания данъчен кредит по 1 и се дели на 20 по броя на годините.

Нормата на закона с е със следното съдържание: “ **Чл. 79.** (Изм. - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.) (1) (Изм. - ДВ, бр. 106 от 2023 г., в сила от 01.01.2024 г.) Регистрирано лице, което изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност, е приспаднало данъчен кредит за произведена, придобита или внесена от него стока, при унищожаване, кражба, установяване на загуба или на липси или при бракуване на стоката начислява и дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит.

(2) Регистрирано лице, което изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност е приспаднало данъчен кредит за произведена, придобита или внесена от него стока, съответно изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за получена услуга, при извършване на последваща доставка на стоката или услугата, за която не е налице право на приспадане на данъчен кредит, дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит.

(3) За стоките и услугите, които са или биха били дълготрайни активи, за целите на ал. 1 и 2 лицето дължи данък в размер, определен по следната формула:

1. за недвижимите имоти:

а) за които при придобиването или изграждането е приспаднал изцяло данъчен кредит, тъй

като лицето е възнамерявало да ги използва в рамките на независимата си икономическа дейност само за доставки, за които има право на приспадане на данъчен кредит:

$ДД = НДДС \times 1/20 \times БГ$, или ...“

За да се направи корекция по чл. 70, ал. 3, б. а от ЗДДС лице, ползвало изцяло данъчен кредит при покупка на недвижими имоти, които е смятало да ползва в икономическата дейност на дружеството, следва да ги унищожи и не следва да са налице изключенията на чл. 80 от ЗДДС. В случая дружеството е ползвало изцяло данъчен кредит по сделката за придобиване на имота, не са налице изключенията на чл. 80 от ЗДДС, но то е смятало да ползва сградите в икономическата си дейност не по първоначалното им предназначение, а като ги събори и н тяхно място изгради фотоволтаична инсталация. Т.е. именно чрез събарянето на тези сгради, те са ползвани в икономическата дейност на дружеството, за да се освободи земята и се изгради инсталацията. Доказателствата са безспорни за инвестиционните намерения на дружеството. Записани са изрично в НА и следват от незабавните действия по издаване на разрешение за строеж върху имота.

От това следва, че не е налице едно от условията за прилагане на корекция – дружеството не е разрушил актив, който е смятал да ползва като сграда, а ги е разрушаването им е действието по ползване на имотите в икономическата му дейност, което обуславя правото му на данъчен кредит, без никакви условия и корекции. То е реализирало икономическия си интерес чрез събаряне на сградите в имота, за да построи новите активи. Действително, казусите в решенията на СЕС, цитирани в решението и РА, не са идентични с процесния случай, но от тях става ясно, че ако е закупен актив с цел да се разруши и замени с друг, и това е направено във връзка с икономическата дейност на регистрирания по ЗДДС субект, той има право да ползва данъчен кредит, както би имал, ако директно бе закупил новия актив и няма никакви основания в този случай за извършване на корекции. Този принцип става ясен от решението по дело С-257/11 на СЕС. Действително, в случая по дело С-257/2011г. на СЕС имотът е придобит с вече издадено разрешение за събаряне на сградите, но по същество е сходен с процесния, в който в самия нотариален акт е записано, че върху имота ще се изгражда фотоволтаичен парк и непосредствено след сделката е издадено разрешението за строеж, от което става ясно, че целта на сделката е закупуване на земя, разрушаване на амортизираните сгради и изграждане на актива, за който се отнася инвестиционното намерение.

На следващо място, неправилно и необосновано е определена стойността на тези сгради, съответно размера на ДДС върху тази стойност, като съотношение на данъчните оценки на земята и сградите. Данъчните оценки се издават за нуждите на данъчното облагане. Те не определят нито пазарната стойност на имота, която се прилага при гражданските договори, нито стойността на актива за дружеството. Видно от заключението на експертизата, касае се за обезценени активи, чиято стойност е много по-ниска от определената в РА, а пазарната цена на земята е много по-висока от данъчната оценка и съответства на цената на цялата сделка. Що се отнася за стойността на земята и сградите за дружеството, като актив, предвид целта, с която са купени сградите, те не представляват актив за дружеството. Активът е собственост на дадено предприятие, придобивано през годините, чрез изпълняване на стопанска дейност, който се използва за икономически цели. Сградите не са купени за да станат дълготраен актив на дружеството, който да се ползва в дейността му, а за да бъдат разрушени, т.е. наличието им в имота при покупката носи полза, а пасив за дружеството – разходи за разрушаването им. От това следва, че цената по сделката, отразена в НА, отразява интереса на дружеството да купи земята, а цената на сградите за него е равна на 0.

С оглед изложеното, съдът намира, че процесната корекция е направена в нарушение на

материалния закон. Не са налице основанията на закона за прилагане на чл. 79 от ЗДДС. РА е незаконосъобразен и следва да се отмени, както и решението, което го потвърждава.

При този изход на спора, основателна е претенцията на жалбоподателя за присъждане на направените разноси, в размера в който се претендират и са доказани по делото, а именно: 4050,46лв.- 50лв.- държавна такса, 2000лв. адвокатско възнаграждение, 2000,46лв. – разходи за експертизи. Неоснователно е възражението за прекомерност на адвокатското възнаграждение, което е под минималното, предвид материалния интерес - 143224,40лв. – начислен ДДС и 3288,68лв. – лихва по РА или общо - **146513,08лв.**

Воден от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЕРДЖИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № р-22221723006400-091-001 от 12.03.2024 г. на органи по приходите при ТД на НАП- С., с който се установява допълнително задължение за ДДС за м. Ю. 2023г. на дружеството в размер на 143224,40лв. и е начислена лихва в размер на 3288,68лв. и Решение №737/30.05.2024 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – С., с което е потвърден.

ОСЪЖДА ТД на НАП-С. да заплати на „БЕЛЕНЕ СОЛАР ЕНЕРДЖИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], разноси в размер на 4050,46лв.

Решението може да се обжалва в 14-дневен срок от съобщението до страните, с касационна жалба пред Върховния административен съд.

Съдия: