

# РЕШЕНИЕ

№ 34

гр. София, 04.01.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,**  
в публично заседание на 05.12.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Искра Гърбелова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **6929** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба, подадена от „БЛОКС ГРУП“ АД с ЕИК[ЕИК], чрез адв. Д. Й., упълномощен от управителя на дружеството Б. П. срещу РА №Р-22221521004643-091-001/30.03.2022 г. издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията, и Т. И. В. - ръководител на ревизията, с който е отказан деклариран данък за възстановяване общо в размер на 169 263,03 лв. за данъчни периоди м. 04. 2021 и м. 05. 2021г. потвърден с Решение № 946/16.06.2022г. на директора на Дирекция ОДОП С..

В жалбата са изложени подробни аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт поради, допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, противоречието му с материалния закон и необоснованост. Твърди се, че е в случая е допуснато съществено процесуално нарушение, тъй като с издадения РД е прието, че е налице право на данъчен кредит по фактура №0. ..1147/26.04.2021 г. с начислен ДДС в размер на 109 526.48 лв., издадена от ЗУПФ АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ и е предложено да бъде възстановен данъка, като без да са налице нови факти и обстоятелства с издадения РА е прието, че по цитираната фактура не е налице право на данъчен кредит, защото към датата на издаване на РД няма издадено разрешение за строеж не са предприети действия от страна на ревизираното лице за започване на СМР на обекта, липсва установено дружество, което следва да извършва дейността по стопанисване на сградата при отдаването ѝ под наем, не са налице доказателства, че

услугата ще бъде получена, за да може да се приеме, че договора е изпълнен. В потвърдителното решение на директора на дирекция ОДОП за пръв първи път се излагат напълно различни правни изводи, като се приема, че посоченото плащане се явява задатък по смисъла на чл. 93 от ЗЗД. В тази връзка жалбоподателят твърди, че е бил лишен от възможността да изложи аргументи в административната фаза срещу тези нови констатации, което съществено е нарушило правото му на защита. Изложени са оплаквания също така, че описаната в РА фактическа обстановка не отговаря на действителната такава, а правните изводи са постановени в противоречие с материалния закон, като е недопустимо да се презумира, че доставчикът няма да престира и на това основание да бъде отказано право на данъчен кредит по вече възникнало данъчно събитие -авансово плащане. Посочено е, че в случай, че се наложи да бъде извършена корекция, то приложение следва да намери чл. 78, ал. 4 от ЗДДС и чл. 66 от ППЗДДС. Относно допълнително изложените в решението на директора на дирекция ОДОП аргументи се сочи за неправилно възприетото, че плащането не е част от цената на сделката, поради което неправилен е и изводът, че спорната сума има характер на задатък. В тази връзка са изложени подробни аргументи, които според жалбоподателя, определят платената сума като авансово плащане по предварителния договор. Относно непризнато право на данъчен кредит по фактурите, издадени от АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „ДЖИНГОВ, ГУГИНСКИ и ВЕЛИЧКОВ“, „НЕКСТ КАПИТАЛ“ ООД, „СОФИЯ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ СЕКЮРИТИЗ“ АД се твърди, че тъй като емитирането на облигации и набирането на капитал и капиталов ресурс, с които са свързани доставяните правни и консултантски услуги са доставки извън обхвата на ДДС и същите не се третират като освободени доставки, то няма как услугата по договарянето ѝ да се счита за освободена доставка. В тази връзка се позовава на практика на СЕС.

В хода на устните състезания по делото жалбоподателят се представлява от адв. Й., който поддържа жалбата и моли за отмяна на оспорения РА. Представя писмени бележки и моли за присъждане на разноски по делото.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – С., чрез процесуален представител, изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в оспорения РА, потвърдителното решение на директора на Дирекция ОДОП и представени по делото писмени бележки. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 4 222, 63 лв.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221521004643-020-001/13.08.2021 г., издадена от П. Т. П. в качеството на заместник на Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., съгласно Заповед № РД-84-2200-556/26.07.2021г. и оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложена ревизия на „БЛОКС ГРУП“ АД за определяне на задълженията по /Закона за данъка върху добавената стойност/ ЗДДС за периодите от 01.04.2021 г. до 30.06.2021 г. Заповедта е връчена на 20.08.2021г. Със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия №Р-

22221521004643-020-002 от 19.10.2021 г., №Р-22221521004643-020-003 от 12.11.2021 г. и №Р-22221521004643-020-004/14.12.2021 г., издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. е продължен срока за извършване на ревизията до 20.01.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221521004643-092-001/15.02.2022 г., връчен по електронен път на 15.02.2022 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу констатациите изложени в РД.

С Решение №Р-22221521004643-098-001/28.02.2022 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка на изпълняващия длъжността директор на ТД на НАП С., поради прекратяване на служебните правоотношения на Т. П. Н., съгласно Заповед № 102/07.02.2022г. и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение па служебните задължения на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК правомощията са иззети и възложени на П. Г. Г., в качеството и на възлагащ орган, съгласно приложени по делото Заповед № РД-01-91/21.02.2022г. и Заповед № 183/11.01.2017г. на директора на ТД на НАП С..

Ревизията приключва с РА №Р-22221521004643-091-001/30.03.2022 г., издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията, и Т. И. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 30.03.2022 г. С ревизионният акт са извършени корекции на декларирания от дружеството резултати за ревизираните периоди, като вместо, декларирания данък за възстановяване общо в размер на 169 512,37 лв. е установен данък за възстановяване в общ размер на 249,34 лв.

Констатирано е, че основния предмет на дейност на лицето през ревизираните периоди е инвестиционна и консултантска дейност. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на „БЛОКС ГРУП“ АД са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221521004643-040-001/01.09.2021 г. и №Р-22221521004643-040-002/12.11.2021 г., в отговор на които на 16.09.2021 г., 17.11.2021 г., 23.11.2021 г., 30.11.2021 г., 21.01.2022 г., 31.01.2022 г. и 03.02.2022 г. са представени исканите документи, описани на стр. 8 - 10 от РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „ДЖИНГОВ, ГУГИНСКИ и ВЕЛИЧКОВ“, „НЕКСТ КАПИТАЛ“ ООД, „СОФИЯ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ СЕКЮРИТИЗ“ АД и ЗУПФ „АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ“, резултатите от които са обективирани в Протокол за извършване на насрещна проверка/ ПИНП/. С Протокол №[ЕГН].11.2021 г. е документирано посещение в счетоводството на ревизираното лице за преглед на счетоводни документи в оригинал.

В резултат на извършените процесуални и анализ на събраните доказателства и информация от база данни на НАП, органите по приходите са изложили фактически констатации, въз основа на които са направили корекции на декларирания от лицето резултати за ревизираните периоди.

Установено е, че през данъчен период м. 05.2021 г. ревизираното лице е упражнило правото на приспадане на данъчен кредит по фактура №0. ..1147/26.04.2021 г. с

начислен ДДС в размер на 109 526.48 лв., издадена от ЗУПФ АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ с посочен предмет: „задатък по договор за покупко-продажба на право на строеж. Представен е предварителен договор от 26.03.2021 г. за покупко-продажба, сключен между жалбоподателя и ЗУПФ АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ, съгласно който последният следва да продаде на „БЛОКС ГРУП“ АД правото на строеж за имот 1 с идентификатор 02659.2193.3521 и площ 7 377 кв. м., находящ се в [населено място] [улица] и имот 2 с идентификатор 02659.2193.2923 и площ 69 кв. м., находящ се в [населено място], [улица] със срок до 6 месеца след датата на подписване на посочения договор. С допълнително споразумение от 24.09.2021 г. към предварителният договор от 26.03.2021 г., крайната дата на прехвърляне е променена на 30.09.2021 г. На 12.10.2021 г. е сключено допълнително споразумение №2 към предварителният договор, съгласно което крайната дата е променена на 13.10.2022 г. Съгласно представеното дневно извлечение №80/26.04.2021 г., издадено от „БАНКА ДСК“ АД сумата по фактура с данъчна основа 547 632.40 лв. и ДДС в размер на 109 526,48 лв. /общо 657 158.88 лв./ е платена от „БЛОКС ГРУП“ АД по сметка на ЗУПФ АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ. Съгласно представените в хода на ревизията писмени обяснения от „БЛОКС ГРУП“ ЕООД, върху терена за който е закупено правото на строеж, ще бъде изградена специализирана сграда за рехабилитация- за възстановяване на пациенти, която ще бъде отдавана под наем на дъщерно дружество, което има необходимия лиценз за извършване на тази специализирана дейност.

От органите по приходите е посочено, че от ревизираното лице не е представено споразумение или други документи, доказващи изграждането на сградата за рехабилитация. Към датата на издаване на РД няма издадено разрешение на строеж. Предвид така установеното от органите по приходите е констатирано, че отлагането на прехвърляне на правото на строеж, липсата на разрешение за строеж и на каквито и да е действия от страна на ревизираното лице за започване на СМР на обекта, липсата на установено дружество, което следва да извършва дейността по стопанисване на сградата при отдаването и под наем, и платен единствено аванс/вписан във фактурата като задатък/ без да е финализирана сделката, не са налице доказателства, че услугата ще бъде получена, за да може да се приеме, че договора е изпълнен. Отделно от горното, органите по приходите са посочили, че предмет на доставката към датата на издаване на фактурата не е идентифициран. С решението на директора на дирекция ОДОП С. са изложени допълнителни аргументи, като е прието, че заплатената по спорната фактура сума, представлява задатък по смисъла на чл. 93 от ЗДДС и не следва да се счита като авансово плащане по сделката, доколкото същата не е част от цената на тази сделка и нейната роля е чисто обезпечителна т.е. това плащане е имало функцията на гаранция за обезпечаване на изпълнението на договореното между страните, че сделката по покупко-продажба ще се състои. В тази връзка е посочено, че за определяне на данъчното третиране на извършено предварително плащане е необходимо да се установи дали е налице конкретна доставка по смисъла на чл. 8 и чл. 9 от ЗДДС, насрещната престация за която се явява предварително плащане. Само при наличие на ясно идентифицирана доставка, по която извършеното предварително плащане представлява насрещна престация, следва да се приеме, че е налице авансово плащане по облагаема доставка. Посочено е, че не е налице пряка връзка между доставяната услуга и получената насрещна престация. В тази връзка са цитирани Решения на СЕС по дело С-419/02 и С-277/05, както и становища, издадени от

изпълнителния директор на НАП и българска съдебна практика на ВАС.

Въз основа на гореизложените аргументи и на основание чл. 68, ал. 1, т. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за данъчен период м. 05.2021 г. с издадения РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 109 526,48 лв. по фактура №0... 1147/26.04.2021 г., издадена от ЗУ11Ф АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ с предмет: „задатък по договор за покупко-продажба на право на строеж“.

В хода на ревизията е установено, че за данъчни периоди м. 04 и м. 05.2021 г. ревизираното лице е упражнило правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 24 799,10 лв. по фактура №0... 31908/13.05.2021 г., издадена от АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „ДЖИИГОВ, ГТТЙНСКИ и ВЕЛИЧКОВ“ с посочен предмет „правни услуги“.; и в размер на 31 337,45 лв. по фактури №0... 4/23.1)4.2021 г. и №0... 5/14.05.2021 г., издадени от „НЕКСТ КАПИТАЛ“ ООД е посочен предмет: „по договор“. Съгласно изложените в РД и Решението на директора на дирекция ОДОП констатации, след анализ на представените от ревизираното лице и неговите доставчици доказателства /подробен отчет за формиране стойността на данъчната основа по фактурата/ от органите по приходите е посочено, че правните услуги и получените консултантски услуги са предоставени и свързани с емисия на облигации, поради което е прието, че същите са освободени доставки, попадащи в обхвата на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС и за тях не е налице основанието за ползване на данъчен кредит. В издадения РА е прието, че предоставените правни услуги са свързани с последващи освободени доставки, предоставените консултантските услуги са във връзка с такива, поради което на посоченото основание е прието, че не е налице право на данъчен кредит.

За данъчен период м. 04.2021 г. от ревизираното лице е упражнено правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 600,00 лв. по фактура №0... 53855/15.04.2021 г., издадена от „СОФИЯ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ СЕКЮРИТИЗ“ АД с посочен предмет: „възнаграждение по договор“. След анализ на представените от ревизираното лице и неговия доставчик доказателства от органите по приходите е установено, че получените услуги са във връзка с организиране и обслужване набирането на дългов и капиталов ресурс, поради което попадат в обхвата на освободените доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС и за тях не е налице основанието за ползване на данъчен кредит.

Предвид така изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 46, ал. 1, т. 5 от с. з. на „БЛОКС ГРУП“ АД е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 59 736,55 лв. по фактурите, издадени от АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „ДЖИНГОВ, ГУТИНСКИ и ВЕЛИЧКОВ“, „НЕКСТ КАПИТАЛ“ ООД и „СОФИЯ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ СЕКЮРИТИЗ“ АД.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата срещу РА, подадена по реда на чл. 152 ДОПК е с вх. №53-04-121/11.04.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С.. С решение № 946/16.06.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С., издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК и при условията на заместване, съгласно приложени Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021г. и Заповед № 6792/15.6.2022г. на изпълнителния директор на НАП, ревизионният акт е потвърден в частта на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 04. 2021г. и м.

05.2021г. Решението е връчено на ревизираното дружество по електронен път на 16.06.2022 г.

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

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 материално - правните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията, и Т. И. В. – ръководител на ревизията, компетентни органи съобразно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, Заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 и Решението по чл. 7, ал. 3 от ДОПК са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно - производствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна, при съобразяване и на разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК. В тази връзка следва да бъде отбелязано, че съгласно чл. 118, ал. 1 от ДОПК задълженията за данъци се установяват с РА, а не с РД, поради което няма пречка с издаването на крайния акт, с който приключва ревизионното производство да бъдат определени задължения на ревизираното лице, каквито не са били предложени с издадения РД. В настоящия случай, с издаването на оспорения РА не е признато право на данъчен кредит размер на 109 526,48 лв. по фактура, издадена от ЗУПФ „АЛИАПЦ БЪЛГАРИЯ“, като жалбоподателят е имал възможност и е упражнил правото си на защита в производството по обжалването на акта в неговата административна фаза, с подаването на жалба пред директора на дирекция ОДОП С., поради което не е било ограничено или лишено от правото му да възрази. Не представлява съществено процесуално нарушение и излагането от страна на решаващия орган на допълнителни аргументи/мотиви съответно различни правни изводи досежно законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по фактурата, издадена от ЗУПФ „АЛИАПЦ БЪЛГАРИЯ“. В тази връзка следва да се посочи, че съгласно чл. 155, ал. 2 ДОПК, решаващият орган може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част. Цитираната разпоредба позволява на решаващия орган при осъществяване на контрола за законосъобразност на РА по жалба по административен ред да преквалифицира спорното право като определи приложимите правни норми /така и съгласно мотивите на Решение № 14891 от 12.11.2013 г. на ВАС по адм. д. № 2951/2013 г., I о./.

По приложението на материалния закон:

Предмет на спор в настоящото производство са установените задължения по ЗДДС за периодите м. 04.2021 г. и м. 05.2021 г., които произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 58 736,55 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 46, ал. т. 5 от ЗДДС, по фактури, издадени от АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „ДЖИНГОВ. ГУГИНСКИ и ВЕЛИЧКОВ“, „НЕКСТ КАПИТАЛ“ ООД, и „СОФИЯ ИПЗЙРНИШЪНЪЛ СЕКЮРИТИЗ“ АД и в размер на 109 526,48 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 2, чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по фактура, издадена от ЗУПФ „АЛИАПЦ БЪЛГАРИЯ“. Относно непризнато право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 2, чл. 69, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС по фактура, издадена от ЗУПФ „АЛИАПЦ БЪЛГАРИЯ“, съдът счита жалбата за ОСНОВАТЕЛНА, по следните изложени по-долу съображения:

Между страните няма спор, че жалбоподателят е сключил предварителен договор от 26.03.2021г., по силата на който ЗУПФ „АЛИАПЦ БЪЛГАРИЯ“, в качеството му на Продавач се е задължило да учреди право на стоеж в полза на жалбоподателя, в качеството му на Купувач срещу дължимата от последния Покупна цена, заедно с дължимия ДДС, при условията на договора чрез Нотариална сделка. Изрично в чл. 3.01 изречение последно от цитирания договор е посочено, че това задължение съставлява „предварителен договор по чл.19 от Закона за задълженията и договорите. Няма спор също така, че в изпълнение на уговореното по чл. 4.04 от този договор, жалбоподателят е заплатил сума в размер на 657 158,88 лв. с ДДС, съставляваща 10% от Покупната цена, за което е издадена спорната фактура, като е посочено, че същата представлява задатък по смисъла на чл. 93 от ЗЗД. Няма спор също така, че срокът за сключването на окончателен договор или т.н. „Нотариална сделка“ е променен със допълнителни споразумения от 24.09.2021г. и от 12.10.2021г., като определената крайна дата за прехвърляне на правото на стоеж е 13.10.2022г.

При горните данни на първо място следва да се посочи, че неправилно в издадения РА е посочено, че прехвърлянето на правото на строеж се отлагало в продължение на три години и в тази връзка основателни са изложените от жалбоподателя възражения, че констатациите на ревизиращите некореспондират на приложените по делото доказателства, доколкото от същите се установява отлагането в срок на повече от една година.

На следващо място, позовавайки се на издадени Решения по дело С-419/02 и С-277/05 на СЕС, на национална съдебна практика на ВАС и становища на изпълнителния директор на решаващият орган приема, че поради липсата на ясно идентифицирана доставка, по която е извършено предварителното плащане, както и поради липсата на пряка

връзка между доставената „услуга“ и получената насрещна престация, процесното плащане не може да се третира като авансово такова, което да обуслови изискуемост на данъка. Прието е, че плащането по спорната фактура има единствено обезпечителна функция и следва да се третира като задатък, като няма основание да се счете за авансово плащане по сделката, тъй като не е част от цената по нея. Тези изводи не могат да бъдат споделени от настоящия съдебен състав.

Предварителните плащания (задатък, капаро, предплата, депозит, гаранции и др.), извършени във връзка с бъдещи доставки, имат различни облигационноправни функции - потвърдителна, обезпечителна (гаранционна), обезщетително наказателна функция. За определяне данъчното третиране на тези предварителни плащания на първо място следва да се установи дали е налице конкретна доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, насрещна престация за която се явява предварително плащане, както е посочено и в становище на изпълнителния директор на НАП изх. № 91-00-141/08.06.2012г. Само при наличието на ясно идентифицирана доставка, по която извършеното предварително плащане представлява насрещна престация, следва да се приема, че е налице авансово плащане по облагаема доставка. В този смисъл е и разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, която гласи, че когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка, като в тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане. В § 50 на Решение на Съда на Европейския съюз C-419/02 е постановено, че плащания за доставка на стоки или услуги, които още не са ясно идентифицирани, не могат да бъдат предмет на ДДС. В друго Решение на Съда на Европейския съюз C-277/05 съдът също напомня понятието за пряка връзка между доставената услуга и получената за нея насрещна престация, при която изплатените суми представляват една действителна насрещна престация за доставена индивидуализирана услуга и това в рамките на правните взаимоотношения, при които се разменят реципрочни престации.

В случая предмета на доставката, по който е извършено предварителното плащане е ясно идентифициран – поемане на задължение за прехвърляне на вещно право на строеж за имот 1 с идентификатор 02659.2193.3521 и площ 7 377 кв. м., находящ се в [населено място] [улица] и имот 2 с идентификатор 02659.2193.2923 и площ 69 кв. м., находящ се в [населено място], [улица], ясна е и покупната цена по чл. 4.04 от договора, като така както е уговорено 10% от цена е платена предварително в 30 -дневен срок от подписването на



договора. Следователно неправилно решаващият орган е приел, че процесното плащане не представлява **част от цената по сделката**. Съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС данъчната основа се определя на база на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове или стотинки, без данъка по този закон. Следователно полученото плащане като част от уговореното възнаграждението, което Купувача дължи на Продавача се явява част от насрещна престация по доставката и следователно има характер на авансово плащане, което поражда изискуемост на данъка, съгласно чл. 25, ал. 7 от ЗДДС към датата на извършване на това плащане. Основателни са изложените от жалбоподателя аргументи, че предвид характера на предварителния договор и възможността страните да искат същия на основание чл. 19, ал. 3 от ЗЗД да бъде обявен за окончателен, то налице е пряка връзка между направеното плащане и конкретната облагаема доставка. Основателни се явяват и изложените от жалбоподателя възражения, че цитираната от директора на Дирекция ОДОП съдебна практика в частност Решение на СЕС по дело С-277/05 и Решения на ВАС по адм. дело № 464/2011г. и адм. дело № 7287/2020г. е непоносима към спора, доколкото същите касаят различна фактическа обстановка – по решението на СЕС задатъкът не представлява възнаграждение по доставката, а по решенията на ВАС липсва уговорка в договора за приспадане на задатъка от цената. Действително, в настоящият случай страните са уговорили платената сума да служи и като задатък по смисъла на чл. 93 от ЗДДС, при разваляне на доставката, с последиците по 5.01 и 5.02 от договора, но тази функция ще намери реално проявление едва към момента на развалянето на доставката, когато регистрираното лице ще е длъжно да извърши корекция на ползвания данъчен кредит, независимо дали авансово платената сума му е възстановена, прихваната или уредена по друг възмезден начин и дали доставчикът му е издал кредитно известие, съобразно разпоредбата на чл. 78, ал. 4 от ЗДДС.

В обобщение на изложеното следва да се приеме, че към датата на издаване на спорната фактура № 0....1147/26.04.2021г. е налице данъчно събитие - частично авансово плащане по договор, което предхожда облагаемата доставка по чл. 6 от ЗДДС /прехвърляне на вещно право на строеж/, а възникването на право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 2 ЗДДС е обвързано единствено с безспорно установеното наличие на авансово плащане, преди да е възникнало данъчното събитие на облагаемата доставка. В този случай съгласно чл. 25, ал. 7 от ЗДДС данъкът е станал изискуем към момента на плащането, което не е спорно по делото. По силата на чл. 68, ал. 2 ЗДДС правото на данъчен кредит възниква, когато данъкът

стане изискуем / в тази насока са и мотивите на Решение № 2027/13.02.2019г. на ВАС по адм.д. № 7323/2018г. Следователно като незаконосъобразен РА следва да бъде отменен в частта на непризнато право на данъчен кредит размер на 109 526.48 лв. по фактура №0. ..1147/26.04.2021 г., издадена от ЗУПФ АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ.

Предмет на спор в настоящото производство са и установените задължения по ЗДДС за периодите м. 04.2021 г. и м. 05.2021 г., които произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 58 736,55 лв. па основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 46, ал. т. 5 от ЗДДС, по фактури, издадени от АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „ДЖИНГОВ. ГУГЪНСКИ И ВЕЛИЧКОВ“, „НЕКСТ КАПИТАЛ“ ООД, и „СОФИЯ ИПЪЙРНИШЪНЪЛ СЕКЮРИТИЗ“ АД.

От приложените по делото доказателства, а именно договор за юридически услуги от 5.1.2021г.; договор за консултантски услуги от 2.2.2021г.; договор от 8.3.2021г. за извършване от името и за сметка на жалбоподателя подготовка и обслужване на набиране на дългов и капиталов ресурс, сключени с горепосочените дружества и съгласно изложените в РА констатации и мотиви на решението на директора на Дирекция ОДОП С., съдът приема за безспорно обстоятелството, че услугите предоставяни по доставките с изпълнител АДВОКАТСКО ДРУЖЕСТВО „ДЖИНГОВ. ГУГЪНСКИ И ВЕЛИЧКОВ“, „НЕКСТ КАПИТАЛ“ ООД „СОФИЯ ИПЪЙРНИШЪНЪЛ СЕКЮРИТИЗ“ АД имат за предмет правни и консултантски услуги във връзка с издаване на емисия облигации от жалбоподателя – емитент, които са реално извършени. От приложените по делото доказателства, както и изложените в РД констатации се установява, че жалбоподателят емитира облигационен заем, одобрен от управителните органи на 10.03.2021г. с падеж 15.03.2031г., като към 30.06.2021г., записаните облигации са в размер на 15 милиона евро.

Ревизиращите органи приемат, че емитирането на облигации попада в обхвата на освободените доставки по смисъла на чл. 46, т. 5 от ЗДДС, поради което за получените правни и консултантски услуги във връзка с тези последващи освободени доставки не възниква и не може да бъде упражнено правото на данъчен кредит. Относно посредническите услуги по договора сключен с „СОФИЯ ИПЪЙРНИШЪНЪЛ СЕКЮРИТИЗ“ АД е прието, че същите доколкото касаят подготовката и обслужването на набиране на дългов и капиталов ресурс за жалбоподателя попадат в обхвата на освободените доставки по смисъла на чл. 46, т. 5 от ЗДДС. В мотивите на решението на решаващия орган е посочено, че процесните доставки са реално извършени, но същите по дефиниция са освободени такива по чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС и се явяват доставки по договаряне свързано с ценни книжа и техни деривативи.

Спорът по делото е правен и е свързан с това дали получените услуги,

във връзка емитирането на облигации, попадат в хипотезата на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС. Съгласно текстът на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС освободена доставка е и сделката, включително договарянето, свързана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техните деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене; това не се отнася за ценни книжа, установяващи права върху стоки или услуги извън посочените в този член. Следва да се посочи, че съгласно тълкуването на СЕС, обективизирано в т. 23 от Решение от 21.06.2007 г. по дело С – 453/05 V. L., терминът "договаряне", съдържащ се в чл. 13, Б, буква „Г“, т. 1 – 5 от Шеста директива, няма определение в същата директива. Съдът се е произнесъл в контекста на т. 5 от тази разпоредба, че това понятие има предвид дейност, извършвана от посредник, който не притежава качеството на страна по договора във връзка с финансов продукт и чиято дейност е различна от типичните договорни престации, извършвани от страните по договора и заплащана от тази страна като една отделна посредническа дейност. В този смисъл целта на една такава дейност е да направи необходимото, за да сключат договор две страни, без преговарящият да има някакъв собствен интерес, що се отнася до съдържанието на договора (в този смисъл т. 39 от решение от 13 декември 2001 г., по дело С – 235/00 C. F. S.. В случая, за да се приеме, че са налице освободени "услуги по договаряне", по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, релевантен е фактът дали въпросните услуги са осигурили на лицето закупуване на облигации. Обратно, не е дейност по договаряне, когато една от страните по договора възложи на подизпълнител част от материално – техническите действия, свързани с договора.

В контекста на гореизложеното, необоснован се явява изводът досежно наличието на услуга по договаряне, като липсват доказателства доставчиците да са извършвали посредническа дейност. Предходното от своя страна изключва осъществяването на същинска посредническата дейност по сключване на сделки с финансови инструменти от жалбоподателя по спорните договори, което означава, че тези доставки не попадат в обхвата на освободените доставки по смисъла на чл. 46, ал.1, т. 5 от ЗДДС. От друга страна съгласно т. 27 от Решение на СЕС по дело С-465/03 новата емисия на акции, каквато се твърди, че извършва жалбоподателя не представлява възмездна доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 2 § 1, от Шеста директива и не подлежи на облагане с ДДС. По отношение на разходите, свързани с емисията на облигации, по които е начислен ДДС от горепосочените доставчици следва да се приеме, че същите в контекста на изложеното в § 34; § 35 и § 36 от посоченото Решение на СЕС представляват част от неговите общи разходи, като същите имат пряка и непосредствена връзка с цялата икономическа дейност на

лицето. От данните по делото не се установява за ревизираните периоди жалбоподателят да е извършвал освободени доставки, поради което следва да се приеме, че има право да приспадне целия ДДС, начислен върху разходите, направени за различните доставки, които е придобил в рамките на извършената емисия на облигации.

С оглед изложеното по-горе, настоящият състав намира РА за неправилен и необоснован и в частта на непризнато право на данъчен кредит в размер на 58 736,55 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 46, ал. т. 5 от ЗДДС, поради което следва да бъде отменен и в тази му част.

При този изход на делото и своевременно направено искане за присъждането на разноски от процесуалният представител на жалбоподателя, съдът следва да присъди такива на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК общо в размер на 11 470 лв. (единадесет хиляди четиристотин и седемдесет лева), от които 50 лв. заплатена държавна такса и възнаграждение за един адвокат в размер на 11 420 лв., определено, съгласно чл. 8, ал. 1, във р. с чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, предвид материалният интерес по делото.

Водим от горното и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК Административен Съд С. град, III отделение, 17-ти състав,

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „БЛОКС ГРУП“ АД РА №Р-22221521004643-091-001/30.03.2022 г., издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията, и Т. И. В. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 946/16.06.2022г. на директора на Дирекция ОДОП С. в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни периоди м. 04. 2021г. и м. 05. 2021г.

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. да заплати на „БЛОКС ГРУП“ АД с ЕИК[ЕИК] сумата от 11 470 лв. (единадесет хиляди четиристотин и седемдесет лева), представляваща държавна такса и адвокатско възнаграждение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му.

**СЪДИЯ:**

