

# РЕШЕНИЕ

№ 1662

гр. София, 14.03.2018 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65**  
**състав**, в публично заседание на 14.02.2018 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Кристина Алексиева, като разгледа дело номер **12649** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

9

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Б. Д. И., против ревизионен акт (РА) № Р-22000116008285-091-001/12.07.2017г., издаден от Т. П. Н., началник сектор, възложил ревизията и Д. Н., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП С., в частта, в която е потвърден с Решение № 1600/21.10.2017г. на и.д. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с което не е признато право на приспадане на данъчен кредит по издадени 3 броя данъчни фактури от доставчик [фирма] относно доставка на недвижими имоти.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание чрез процесуалния си представител и в писмени бележки по делото, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществено нарушение на административнопроцесуалните правила. Твърди, че органът по приходите не е насъбрал всички относими доказателства и не е направил обективна преценка и анализ на всички събрани доказателства. Изложени са подробни

доводи, че е налице реално осъществена доставка на недвижими имоти по смисъла на чл.6 от ЗДДС. Моли да бъде отменен изцяло оспорваният РА. Претендира присъждането на разноски по делото, съгласно представен списък.

Ответникът по жалбата, директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен по мотиви, изложени в решението. Моли съда, при отхвърляне на жалбата да присъди юрисконсултско възнаграждение в полза на Дирекция "ОДОП" - С..

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22000116008285-020-001/ 25.11.2016 г., връчена на 06.12.2016 г. по електронен път, изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ИЗВР/ №Р-22000116008285-020-002/ 01.03.2017 г., издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Възложено е извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2016 г. до 31.07.2016 г.

Съгласно разпоредбите на чл. 117 от ДОПК Р. доклад / РД/ се съставя не по- късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок е спазен. За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22000116008285-092-001/ 12.06.2017 г., връчен на 12.06.2017 г. по електронен път. Р. субект е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и е подал писмено възражение с вх. №10209/26.06.2017 г., което е преценено от издателите на акта като неоснователно.

В срока по чл. 119, ал. 3 ДОПК е издаден РА № Р-22000116008285-091-001/ 12.07.2017 г., от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. К., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

С РА в оспорваната част за данъчен период м. 03.2016 г. е установен резултат ДДС за внасяне в размер на 187 754,41 лв., при деклариран от задълженото лице резултат за същия период – ДДС за възстановяване в размер на 2 591,14 лв. Разликата произтича от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 191 345,24 лв. по три фактури, издадени от [фирма].

Основен предмет на дейност на [фирма], търговия на едро със захар и други хранителни и нехранителни стоки, както и покупка на недвижими имоти.

За данъчен период м. 03.2016 г. дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 191 345,24 лв. по три фактури, издадени от [фирма]: фактура № 90...1/10.03.2016 г., с данъчна основа 540 745,38 лв. и ДДС 108 149,08 лв. с предмет „самостоятелен обект, предназначен за ресторант, със застроена площ 291,03 кв. м., по предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот от 10.03.2016 г.; фактура №90...2/24.03.2016 г. с данъчна основа 50 000,00 лв. и ДДС 10 000,00 лв., с предмет S идеални части от поземлен имот с идентификатор № 561126.601.557 по кадастралните регистри на [населено място], целия с площ 401 кв. м., по предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот от 24.03.2016 г. и фактура №90...3/24.03.2016 г. с данъчна основа 365 980,78 лв. и ДДС 73 196,16 лв., с предмет три самостоятелни обекта в сграда с идентификатор №561126.601.557, два от които с предназначение за жилище и един за офис, по предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 24.03.2016 г.

В хода на ревизията от жалбоподателя са представени копия на процесните фактури, предварителни договори за покупко-продажба на недвижими имоти, придружени с приемо-предавателни протоколи за встъпване във владение, нотариален акт за прехвърляне собствеността върху недвижимите имоти:

Към фактура № 90...1/10.03.2016 г. е представен предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот, сключен на 10.03.2016 г. между [фирма], като купувач, и [фирма], като продавач, съгласно който страните се задължават да сключат окончателен договор, с който продавачът да прехвърли собствеността на собствения си недвижим имот, съответстващ на описания във фактурата срещу цена в размер на 648 894,46 лв., без включен ДДС, платима в срок до 31.03.2019 г. Срокът за сключване на окончателния договор е до 31.03.2017 г. Към предварителния договор за покупко-продажба на недвижим имот е приложен приемо – предавателен протокол от същата дата, съгласно който владението на имота е предадено на купувача [фирма] на 10.03.2016 г.

Към фактура №90...2/24.03.2016 г. и фактура №90...3/24.03.2016 г. е представен предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот, сключен на 24.03.2016 г. между [фирма], като купувач, и [фирма], като продавач, съгласно който страните се задължават да сключат окончателен договор, с който продавачът да прехвърли собствеността на собствените си недвижими имоти, съответстващи на описанията във фактурите, срещу цена общо в размер на 439 176,94 лв., без включен ДДС, платима в срок до 25.03.2019 г. Срокът за сключване на окончателния договор е до 31.03.2019 г. Към предварителния договор за покупко-продажба на недвижим имот е приложен приемо – предавателен протокол от същата дата, съгласно който владението на недвижимите имоти е предадено на купувача [фирма] на 24.03.2016 г.

С Нотариален акт № 042/15.09.2016 г. [фирма] продава на [фирма] S идеална част от поземлен имот с идентификатор №561126.601.557 по кадастралните регистри на [населено място], целия с площ 401 кв. м., ведно с построената в имота сграда, брой етажа 4, застроена площ 169.00 кв.м., която включва самостоятелни обекти, изброени в т. 1-4 от НА /ресторант със застроена площ 291,03 кв.м., 2 бр. апартаменти /61,31 кв. м. и 166,45 кв.м./ и офис /30,80 кв.м./. Договорената цена на поземления имот и сградата съгласно нотариалния акт е в размер на 956 726,17 лв. без включен ДДС, която купувачът се задължава да плати на продавача по банков път в срок до 31.12.2017 г.

При ревизията е установено, че [фирма] не е извършвал плащане за покупката на недвижимите имоти нито към дата на сключване на предварителните договори за продажба на недвижимите имоти, включително и предаване на владението, нито към дата на сключване на окончателния договор за покупко-продажба.

При насрещна проверка [фирма], резултатите от която са документирани с Протокол №П-22000117002687/24.02.2017 г., от дружеството са представени документите, които са представени и от [фирма] – фактури, предварителни договори и приемо-предавателни протоколи, нотариален акт.

С оглед установяване факта на придобиване право на собственост върху процесните недвижими имоти от [фирма], органите по приходите са изискали документи от Агенция по вписванията – Имотен регистър [населено място]. Въз основа на получените документи с вх. № 53-06-860/6/16.05.2016 г. по регистъра на ТД на НАП С., е установено, че [фирма] е придобило собствеността върху процесните недвижими имоти с НА №124/24.03.2016 г. на 24.03.2016 г., чрез покупко-продажба

от Д. Ф. Т. и В. Н. Т.. Въз основа на това органите по приходите са заключили, че към дата та на сключване на предварителния договор от 10.03.2016 г. и предаване на владението [фирма] не е бил собственик на недвижимия имот, чиято бъдеща продажба се уговаря и чието владение се твърди, че се предава.

Въз основа на установените при ревизията факти, ревизиращите са стигнали до извод, че фактурите, издадени от [фирма], са издадени без да е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС. Изложени са доводи, че със сключването на предварителните договори не възниква данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, тъй като не е налице изпълнение на условието по чл. 25, ал. 2 от същия закон. Прието е, че процесните доставки не попадат в хипотезата на чл. 6, ал. 2, т. 2 от ЗДДС, тъй като тя касае фактическо предаване на стоки съгласно договор за наем на стоки за определен срок или за продажба на стоки на изплащане, собствеността върху които следва да бъде прехвърлена най-късно след заплащане на последната вноска. Според органите по приходите предварителният договор няма вещен ефект и за това е неприложима разпоредбата на чл. 25, ал. 3, т. 1, във връзка с чл. 6, ал. 2, т. 2 от ЗДДС. В допълнение към горния извод е обстоятелството, че към дата на сключване на единия от предварителните договори, прехвърлителят дори не е бил собственик на недвижимия имот. Заключено е, че датата на възникване на данъчното събитие е датата, на която собствеността върху недвижимите имоти е прехвърлена и това е датата на сключване на окончателния договор – 15.09.2016 г.

В резултат на изложеното ревизиращите са заключили, че процесните фактурите са издадени без основание и на основание чл. 68, ал.1, т.1 във връзка с чл.25, ал.2 от ЗДДС на [фирма] е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 191 345,24 лв. по трите фактури, издадени от [фирма].

В срока по чл. 152 от ДОПК [фирма] е обжалвало РА № Р-22000116008285-091-001/12.07.2017г., издаден от началник сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП С.. С Решение № 1600/21.10.2017г. директорът на дирекция „ОДОП” С., при ЦУ на НАП е потвърдил РА. За да го направи, след като е анализирал правната природа и действието на предварителния договор и е обсъдил събраните доказателства и приложимия закон, е приел, че в случая не са налице условията, за да се приеме, че е възникнала облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 2 от ЗДДС. Решаващият орган е приел, че не е приложима специалната разпоредба, при която данъчното събитие възниква на датата на фактическото предоставяне на стоката, съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. Обосновал е и извод, че процесните сделки са част от данъчна измама, в която участва ревизираното дружество.

В хода на съдебното производство е назначена съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключението е прието без възражения от страните. Вещото лице, след като се е запознало с доказателствата по делото и допълнително представени от жалбоподателя документи, е установило, че за предаване владението на имотите са налични посочените в РА предварителни договори за покупко – продажба на недвижим имот, ведно с приемо – предавателни протоколи за предаване владението. Процесните имоти, придобити от доставчика [фирма], са осчетоводени в счетоводството на [фирма], на 10.03.2016г. и 24.03.2016г., т. е. датите на процесните фактури въз основа на посочените документи. От общата стойност на процесните фактури в размер на 1 148 071,40 лв. по счетоводни данни са платени в брой 3 000,00 лв., като дата в счетоводния регистър не е посочена.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл. 156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, в частта, в която е потвърден с Решение № 1600/21.10.2017г. на и.д. директор на Дирекция на " ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, поради което същата е допустима за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

При извършване на служебната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът констатира, че настоящата ревизия е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Р. акт е издаден от компетентен орган, видно от Заповед № РД-01-369/30.03.2016г. на директора на ТД на НАП С. и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за постановяването му. При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби, визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

От събраните в хода на ревизията и приетата от съда ССЕ се установява, че установено, че между [фирма] и [фирма] са сключени: предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот от 10.03.2016г. с предмет покупко – продажба на недвижими имоти самостоятелен обект, предназначен за ресторант с площ 291,03 кв.м., предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот от 24.03.2016г. с предмет покупко – продажба на поземлен имот с площ 401 кв.м. и предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот от 24.03.2016г. с предмет покупко – продажба на недвижими имоти жилище - апартамент с площ 61,31 кв.м., жилище - апартамент с площ 166,45 кв.м. и сграда за офис с площ 30,80 кв.м. Към тях са представени съответно: приемо – предавателен протокол от 10.03.2016г. към предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот от 10.03.2016г. между [фирма] /купувач / и [фирма] / продавач / за предаване владението на самостоятелен обект, предназначен за ресторант с площ 291,03 кв.м; приемо – предавателен протокол от 24.03.2016г. към предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот от 24.03.2016г. между [фирма] /купувач / и [фирма] / продавач / за предаване владението на поземлен имот с площ 401 кв.м.; приемо – предавателен протокол от 24.03.2016г. към предварителен договор за покупко – продажба на недвижим имот от 24.03.2016г. между [фирма] /купувач / и [фирма] / продавач / за предаване владението жилище - апартамент с площ 61,31 кв.м., жилище - апартамент с площ 166,45 кв.м. и сграда за офис с площ 30,80 кв.м., и приемо – предавателен протокол от 24.03.2016г. към предварителния договор от същата дата.

Недвижимите имоти са продадени с Нотариален акт № 042/15.09.2016 г. , с който [фирма] продава на [фирма] S идеална част от поземлен имот с идентификатор №561126.601.557 по кадастралните регистри на [населено място], целия с площ 401 кв. м., ведно с построената в имота сграда, брой етажа 4, застроена площ 169.00 кв.м., която включва самостоятелни обекти, изброени в т. 1-4 от НА /ресторант със застроена площ 291,03 кв.м., 2 бр. апартаменти /61,31 кв. м. и 166,45 кв.м./ и офис /30,80 кв.м./. Договорената цена на поземления имот и сградата съгласно нотариалния акт е в размер на 956 726,17 лв. без включен

ДДС, която купувачът се задължава да плати на продавача по банков път в срок до 31.12.2017 г. Процесните имоти, придобити от доставчика [фирма] са осчетоводени в счетоводството на [фирма], на 10.03.2016г. и 24.03.2016г., т. е. датите на процесните фактури въз основа на посочените документи. По фактурите не е извършено заплащане. Както се установява и от ССЕ от общата стойност на процесните фактури в размер на 1 148 071,40 лв. по счетоводни данни са платени в брой 3`000,00 лв., като дата в счетоводния регистър не е посочена.

Спорът между страните е формиран по въпроса кога е настъпило данъчното събитие, послужило за издаване на трите фактури. Дали, както твърди жалбоподателят, при предаване на имотите с приемо-предавателните протоколи, съгласно чл. 6, ал. 2, т. 2 от ЗДДС, според която за доставка на стока се смята фактическото предоставяне на стока по договор, в който е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху нея под отлагателно условие или срок, или както твърди органът по приходите - на датата на прехвърлянето на правото на собственост с нотариален акт, което следва от общото правило на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

Доводите на жалбоподателя, че е била налице хипотезата на чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС и че данъчното събитие по сделката е възникнало на датата на фактическото предоставяне на стоката, и отразено в приемо—предавателните протоколи съгласно предварителните договор за покупко-продажба, са неоснователни.

Съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Изключение от това правило е дадено в чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, където е посочено, че освен в случаите по ал. 2, данъчно събитие възниква на датата на фактическото предоставяне на стоката по чл. 6, ал. 2, с изключение на случаите по ал. 8. Съгласно чл. 6, ал. 2, т. 2 от ЗДДС, за доставка на стока по смисъла на ЗДДС се смята и фактическото предоставяне на стока по договор, в който е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху нея под отлагателно условие или срок.

Предварителният договор за сключване на определен окончателен договор, за който се изисква нотариална или нотариално заверена форма, трябва да се сключи в писмена форма. С него не се прехвърля правото на собственост върху недвижимия имот. За прехвърлянето на право на собственост за недвижим имот се изисква нотариална форма

за валидност на договора. От страна на жалбоподателя не са представени доказателства за това сделката да е била изповядана в нотариална форма към датата на издаване на фактурата. Не е било налице и частично или цялостно плащане по сделката. Съдът напълно споделя разсъжденията на решаващия орган във връзка с правната природа на предварителния договор за покупко-продажба на недвижим имот и невъзможността му същият да бъде приет за договор под отлагателно условие, поради невъзможността му да породи транслативен ефект и разликата в основанието (каузата) на двата договора.

Правилни са и изводите на директора на дирекция "ОДОП", че настоящият случай на предварителен договор за покупко-продажба на недвижими имоти не попада в нито една от четирите изчерпателно изброени хипотези на чл. 6, ал. 2 от ЗДДС, транспонираща хипотезите на чл. 14, параграф 2, б. „б“ от Директива 2006/112/ЕО.

В случая датата на данъчното събитие е тази на прехвърлянето на правото на собственост с нотариален акт. Това следва от общото правило на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, съгласно която данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. В този смисъл е и Решение № 1124 от 03.02.2016 г. по адм.д. № 13442/2014 г. на ВАС.

От значение е също така, че фактическото предаване на стоките също не е надлежно доказано доколкото към дата на сключване на предварителния договор от 10.03.2016 г. и предаване на владението [фирма] не е бил собственик на недвижимия имот, чиято бъдеща продажба се уговаря и чието владение се твърди, че се предава, както и че и плащане по фактурите така и не е извършено.

С оглед на горното правилно и законосъобразно органът по приходите е приел, че не са налице предпоставките на чл.25, ал.1, нито на чл. 25, ал. 3, т. 1 от ЗДДС към датата на издаване на фактура № 90...1/10.03.2016 г., фактура №90...2/24.03.2016 г. и фактура №90...3/24.03.2016 г., респективно не са били налице предпоставките за възникване на право на данъчен кредит по тях. С оглед на горното правилно органът по приходите е начислил допълнително лихви в размер на 23769,63 лв., изчислени за периода в който дружеството неоснователно е ползвало право на приспадане на данъчен кредит

Предвид изложеното съдът намира, че обжалваният РА е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде оставена без уважение.

С оглед изхода на спора и своевременното искане от представителя на ответника, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, на дирекция "ОДОП" С. следва да бъде заплатено юрисконсултско възнаграждение в размер по

чл. 8, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения - 4681 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, Л. състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Б. Д. И., против ревизионен акт № Р-22000116008285-091-001/12.07.2017г., издаден от Т. П. Н., началник сектор, възложил ревизията и Д. Н., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията при ТД на НАП С., в частта, в която е потвърден с Решение № 1600/21.10.2017г. на и.д. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Б. Д. И., да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4681 (четири хиляди шестстотин осемдесет и един лева) лв.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от деня на съобщението, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: