

АКТУАЛНА ДДС ПРАКТИКА И РЕШЕНИЯ НА СЕС И ВАС ПО КАЗУСИ, СВЪРЗАНИ С ОБЛАГАНЕТО НА НЕДВИЖИМИ ИМОТИ

Георги Ранчев

CURRENT VAT PRACTICE AND DECISIONS OF THE ECJ AND SAC ON REAL ESTATE TAXATION CASES

Georgi Ranchev

Abstract: *The VAT tax control of the real estate segment of the economy is directly linked to the rate of collection of revenues for the state budgets. At the same time the cases related to the purchase, construction and leasing of different types of real estate are so different, so that they could be interpreted in many ways by the VAT registered entities and the tax administration. Depending on whether a certain property is to be used by an individual or by a company, whether the land plot is for agricultural or development purposes within the urbanized territories of the cities or whether it is recently entered into exploitation could affect the VAT treatment of the supply as VAT taxable or exempt. The founding stone of the VAT legislation of the European Union member states is Directive 2006/112/EC, which is implemented fully into the Bulgarian VAT Act (VATA). For the normal functioning of the European Union and maintaining of the basic European rights and freedoms we need a guarantee that the member states will comply with and apply in a uniform way the provisions of the respective directives, especially in the sphere of harmonization of indirect taxes. One of these guarantees is the European Court of Justice (ECJ) based in Luxembourg. Subject of the present article is a selection of new decisions of the ECJ and the Supreme Administrative Court (SAC), which illustrate the current trends in the practice of the tax (VAT) control on real estate transactions. In the article cases relevant to the right of input VAT credit when an investment project is cancelled, utilization of full input VAT credit on acquired goods and services used partially by third parties and the VAT chargeability on the transfer of shares in companies holding real estate are analyzed.*

Key words: VAT; VAT on real estate transactions; European VAT legislation; VAT taxation; VAT control

Увод

Контролът по прилагане на ДДС законодателството в областта на недвижимите имоти е пряко свързан с изпълнението на държавните бюджети. Същевременно казусите, свързани със закупуването, изграждането и отдаването под наем на отделните видове недвижими имоти, са толкова различни, че могат да бъдат тълкувани нееднозначно от регистрираните по ДДС лица и данъчната администрация. От това дали един имот ще бъде използван от физическо лице или от предприятие, дали земята е земеделска или в строителните граници на селищата и дали жилищният имот е въведен скоро в експлоатация зависи ДДС третирането на съответната сделка като облагаема с ДДС или освободена.

Основополагаща за ДДС законодателствата на страните от Европейския съюз е Директива 2006/112/ЕО, която е изцяло имплементирана в българския Закон за данък върху добавената стойност (ЗДДС). За нормалното функциониране на Европейския съюз и спазването на основните европейски права и свободи безспорно е необходима гаранция, че страните членки ще

спазват и прилагат по един и същи начин разпоредбите на директивите, особено по отношение на хармонизацията на непреките данъци. Един от тези гаранти е Съдът на Европейския съюз (СЕС), базиран в Люксембург.

Предмет на настоящата статия са избрани нови решения на СЕС и Върховния административен съд (ВАС), които показват актуалните тенденции в практиката на данъчния (ДДС) контрол при сделки с недвижими имоти, като например: право на пълен данъчен кредит при отказ от развиване на инвестиционен проект; ползване на ДДС кредит за придобитите стоки и услуги и от трети лица и сделки с дялове в дружества, притежаващи недвижими имоти.

На основата на практиката на СЕС на налагане и пряко прилагане на разпоредбите на европейското законодателство се основават и голяма част от новите моменти в тълкуването на разпоредбите на ДДС директивите от българската приходна администрация и ВАС, както и идентифицирането на отклонения в прилагането им на ниво местно българско законодателство.

От гледна точка на регистрираните по ДДС

лица, неправилното тълкуване на законовите разпоредби от ръководството, финансово-счетоводния отдел от една страна или от приходната администрация от друга страна може доведе до допълнителни разходи и представлява бизнес риск, който трябва да се оцени и управлява адекватно от ръководството на предприятията. Според Лечева (2020) „управлението на риска е процес, предназначен да подпомогне постигането на целите, като предвиди и управлява всички онези негативни последици, които могат да настъпят с една разумна степен на увереност“.

Няма съмнение, че доброто познаване и прилагане на данъчното законодателство може да се приеме за ефективен инструмент за намаляване на риска от неблагоприятно данъчно (респективно ДДС) третиране и има пряко отношение към формиране цената на недвижимия имот за крайния потребител.

1. Право на данъчен кредит при отказ от развиване на инвестиционен проект

Съгласно общата постановка в ДДС законодателството право на пълен данъчен кредит по начислено ДДС от доставчик е налице, когато закупените стоки или услуги се използват или ще бъдат използвани за облагаеми с ДДС доставки. На основание чл. 70, ал. 1 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато:

1. стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки;

2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

В случаите, когато с получените доставки ще се извършват освободени, безвъзмездни или доставки извън икономическата дейност имат ясна законова постановка – ако е ползван пълен данъчен кредит, следва да се извърши по определен ред корекция на ползвания данъчен кредит. Основанията за тези корекции намираме в различни членове от ЗДДС – чл. 78, ал. 2; чл. 79, ал. 3, т.1, б) а и т.3; чл. 79а и чл. 79б, като приложението им зависи от вида на стоката – недвижим имот/дълготраен актив или услугата и съответно периода, през който е настъпила промяната в обстоятелствата.

Интересен ДДС казус възниква, когато се стартира нов инвестиционен проект, с който ще се извършват облагаеми доставки и се натруп-

ват разходи за закупуване на стоки и услуги, свързани с този проект, и поради различни причини проектът се спира, замразява или променя по такъв начин, че в новия вариант проектът значително се различава от първоначалния.

При подобна ситуация въпросът е след като за стоките и услугите, свързани с първоначалния проект, е ползван пълен данъчен кредит, следва ли да се направи корекция на ползвания данъчен кредит при промяна или отказ от първоначалния проект?

Повече яснота по ДДС третирането на ниво Европейски съюз при подобен казус откриваме в Решение на СЕС по Дело C-734/19 от 12.11.2020 - ITN Comercial Timișoara SRL, Румъния. Основните въпроси по делото на ITN Comercial Timișoara SRL (накратко ITN) са свързани с тълкуване на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО по отношение на приспадане на данъка, платен за получена доставка, и необходимостта от корекция на приспаданията на платения по получени доставки ДДС при отказ от първоначално планираната дейност.

От фактическа гледна точка по делото става ясно, че ITN закупува терен и няколко стари сгради, за да построи сграда със смесено предназначение, офиси и търговски обекти, която впоследствие възнамерява да отдаде под наем. ITN предприема действия във връзка с получаване на разрешение за разрушаване на съществуващите сгради и разрешение за строеж на сградата, предназначена за офиси и търговски обекти. Разходите по предприетите действия са осчетоводени като „текущи инвестиции“ и ITN упражнява правото на приспадане на дължимия за тях ДДС. Впоследствие поради настъпилата през 2008 г. икономическа криза проектът е спрял и направените инвестиции са осчетоводени (отписани) като разходи за финансовата 2015 г. Основен въпрос е дали дружеството правилно е приспадало данъчен кредит за свързаните с първоначалните инвестиции разходи и дали не трябва да направи корекция?

Според СЕС членове 167, 168, 184 и 185 от Директива 2006/112/ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС за стоки — в случая на недвижими имоти — и за услуги, придобити за осъществяване на облагаеми сделки, се запазва, когато първоначално предвидените инвестиционни проекти са изоставени поради обстоятелства, които не зависят от волята на данъчно-

задълженото лице, и че не трябва да се извършва корекция на този ДДС, ако данъчнозадълженото лице все още има намерение да използва посочените стоки за целите на облагаема дейност.

Основните моменти, които предизвикват интерес в решението, са свързани с разбирането на СЕС, че ако данъчно-задълженото лице е спряло проекта поради обстоятелства *извън неговата воля* (б.а. без това да е непреодолима сила) и респективно *все още възнамерява* да извършва облагаеми доставки, корекция на данъчния кредит не следва да се направи.

Хипотезата за отпадането на задължение за корекция на ползван данъчен кредит при липси и брак, причинени от непреодолима сила, съществува в чл. 80, ал.2, т.1 от ЗДДС, но тук СЕС определено има предвид възникването на обстоятелства, които са възникнали извън желанието и контрола на данъчно-задълженото лице. Самият факт, че лицето все още възнамерява да осъществява облагаеми доставки, макар и по изцяло нов проект, и разходите свързани с реализацията на отпадналия проект са изписани на разход, според СЕС не е основание за корекция на ползвания данъчен кредит.

2. Ползване на придобитите стоки и услуги от трети лица

В сферата на недвижимите имоти не винаги е възможно теренът, върху който се изгражда недвижимият имот – например сграда с апартаменти, да е собственост на инвеститора в предстоящия за изграждане обект. Много често теренът остава собственост на трето лице, което дава право на строеж срещу обезщетение или го продава на инвеститора. Впоследствие възниква въпросът за прехвърляне от това трето лице или лица на идеални части от земята на отделните собственици на обекти в сградата, изградена върху терена, и които са придобили собственост след извършени последващи продажби от инвеститора – предприемач.

В тази хипотеза инвеститорият – предприемач, който обичайно е регистрирано по ЗДДС лице, извършва значителен по обем разходи за цялостната реализация на проекта – в това число за регулация, проектиране и закупуване на материали, като ползва строително-монтажни услуги, свързани с изграждането на сградата. Паралелно с изграждането на сградата се реализират продажби, като се правят и разходи за реклама и се заплащат посреднически услуги. В

повечето случаи за закупуваните стоки и услуги се начислява ДДС, а инвеститорият ползва пълен данъчен кредит, доколкото продажбата на апартаментите ще се третира като облагаема с ДДС доставка. При така създамата се ситуация, на практика собственикът на терена не прави никакви допълнителни разходи и се възползва от усилията на предприемача, за да реализира впоследствие идеалните части от земята.

Интересен въпрос в този случай е дали инвеститорият има право на пълен данъчен кредит например за услугите по реклама и посредничество, при условие че резултатът от тях се ползва безвъзмездно от трето лице собственик на терена и не следва ли предприемачът да направи корекция на ползвания данъчен кредит или да ползва пропорционален данъчен кредит?

Отговор на този въпрос намираме в Решение на СЕС по Дело С-405/19 от 01.10.2020 - Vos Aannemingen BVBA, Белгия. Решението тълкува Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО по отношение на правото на приспадане на платения данък по получени доставки за услуги, които са от полза и за трети лица при наличие на пряка и непосредствена връзка с икономическата дейност на данъчнозадълженото лице.

От фактите и обстоятелствата по делото става ясно, че икономическата дейност на Vos Aannemingen се състои в строителство и продажба на многофамилни жилищни сгради. Тъй като сградите се строят върху земя, която е собственост на трети лица, апартаментите се продават от Vos Aannemingen, а припадащите им се идеални части от земята се продават от самите собственици на тази земя. Vos Aannemingen прави рекламни и административни разходи и плаща комисиони на брокери на недвижими имоти, като след това изцяло си приспада съответния ДДС.

След данъчна проверка белгийската администрация констатира, че Vos Aannemingen може да си приспадне платения ДДС само в частта, в която се отнася до продажбата на построените от него сгради. Съответно администрацията определя частта от данъка, за която това дружество има право на приспадане, като умножава сумата на платения по получени доставки данък по дроб с числител цената на сградата и знаменател сбора от цената на сградата и цената на земята. Следователно според белгийската данъчна администрация Vos Aannemingen

има право в тази ситуация на пропорционален данъчен кредит и тъй като е ползвало пълен данъчен кредит следва да направи корекция.

Според СЕС, когато разходите, направени от строителен инвеститор за рекламни и административни услуги и за брокерски комисиони при продажбата на апартаменти, ползват и трето лице, това обстоятелство не е пречка данъчнозадълженото лице да може изцяло да приспадне платения данък върху добавената стойност във връзка с тези разходи. Подобно тълкуване е валидно при наличие на пряка и непосредствена връзка между посочените разходи и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, от една страна, а от друга, ползата за третото лице е акцесорна по отношение на нуждите на предприятието на данъчно задълженото лице.

Също така, когато направените от данъчнозадълженото лице разходи ползват и трето лице, това обстоятелство не е пречка данъчнозадълженото лице да може изцяло да приспадне платения ДДС във връзка с тези разходи, в случай че същите не спадат към общите разходи на Vos Aannemingen, а са разходи, които могат да се отнесат към конкретни извършвани доставки, стига последно посочените разходи да имат пряка и непосредствена връзка с облагаемите доставки на данъчнозадълженото лице, което следва да прецени с оглед на всички обстоятелства, при които са осъществени тези доставки.

Според решението на СЕС ако трето лице извлича полза от направени от данъчнозадълженото лице разходи, обстоятелството, че данъчнозадълженото лице има възможност да прехвърли на третото лице част от така направените разходи, представлява – наред с всички останали обстоятелства, при които са осъществени съответните доставки – един от факторите, които следва да се вземат предвид, за да се определи обхвата на правото на приспадане на данъка, с което разполага данъчнозадълженото лице.

Важен момент, на който следва да се обърне внимание при подобни казуси, е наличието и възможността да се докаже с факти и обстоятелства *пряката връзка* между извършените общи разходи и икономическата дейност на лицето. Ако подобна връзка съществува, според СЕС не възниква необходимост от корекция на ползвания пълен данъчен кредит. Същевременно, ако има договорка между инвеститора и третото лице, собственик на земята, за споделяне на тези общи разходи, при това частично пре-

фактуриране ще възникне задължение за начисляване на ДДС от инвеститора, което подкрепя тезата за ползване на пълен данъчен кредит.

3. Сделки с дялове в дружества, притежаващи недвижими имоти

Ако анализираме актуалната практика на Националната агенция по приходите (НАП) по отношение на продажбата на дялове и акции в дружества, притежаващи недвижими имоти, ще открием, че в определен брой случаи органите на приходната администрация приемат, че тези сделки следва да се третираат като облагаеми доставки. В общия случай НАП счита, че при подобен род сделки, включително в случаите на придобиване на недвижимия имот чрез непарична вноска в капитала на дружество, (апорт) тази поредица от действия и правни сделки цели да бъде отклонено от облагане с ДДС разпореждането с недвижимите имоти, собственост на дружествата, които се продават.

Без съмнение подобно тълкуване не съответства на разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, според която сделката, включително договарянето, свързана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа е освободена доставка без опция за избор да е облагаема. Съгласно чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДС извършването на непарична вноска в търговско дружество не се счита за доставка на стока или услуга от апортиращия без да има нужда от последваща корекция на ползвания данъчен кредит съгласно чл. 80, ал. 1, т. 1, б. б от ЗДДС, доколкото новото дружество е задължено да се регистрира по реда на чл. 132 от ЗДДС и не би могла да се реализира загуба за фиска.

Предвид това Министерство на Финансите се опита през есента на 2019 г. да направи промяна в ЗДДС, но проектът за изменение на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, при който освободените доставки на финансови услуги изключват прехвърлянето на акции или дялове в дружества, които дават на притежателя им права на собственост върху недвижим имот или част от него, не бе приет на второ четене в НС. На практика, ако бе приет проектът на Министерство на Финансите за изменение на ЗДДС в тази му част, изменението би се базирало на чл. 15, т. 2, б. „в“ от Директива 2006/112/ЕО, според който държавите-членки могат да считат за материална вещ (б.а. облагаема с ДДС доставка) и акциите или дружествените дялове, приравнени на акции, които

дават на притежателя им юридически или фактически права на собственост или владение върху недвижим имот или част от него.

Аналогична разпоредба по отношение на освобождаване от облагане с ДДС имаше в член 13Б, б. „г”, т. 5 от предхождащата Шеста директива 77/388/ЕИО, а правото на държавите-членки на ЕС за облагане с ДДС се регламентира в чл. 5, параграф 3, б. „в“ от същата директива.

Основен въпрос в случая е, може ли органите на НАП да облагат с ДДС прехвърлянето на акции или дялове в дружества, които дават на притежателя им права на собственост върху недвижим имот без подобна разпоредба да съществува в българския ЗДДС?

По отношение на практиката на СЕС може да се позовем на Решение от 05.07.2012 г. по Дело С 259/11 DTZ Zadelhof. На база на това решение СЕС счита, че 13Б, б. „г”, т. 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО изключение от това освобождаване на сделките с дялове/акции в подобни дружества не се прилага, когато държавата членка не е използвала възможността, предвидена в чл. 5, параграф 3, б. „в“, да счита за материална вещ акциите или дружествените дялове, които дават на притежателя им право на собственост върху недвижим имот.

Предвид създалата се ситуация на облагане с ДДС на сделките с акции и дялове в дружества, притежаващи недвижими имоти в България, и множеството съдебни дела, свързани с обжалване на неправомерните действия на органите по приходите в последните няколко години, ВАС излиза с поредица от решения, в които отменя ревизионните актове на данъчната администрация и може вече да се приеме, че е формирана трайна и устойчива практика по отношение на този казус.

Едно от първите съдебни решения в тази посока е Решение на ВАС № 3882 по дело 11375/2018 от 18 март 2019 година, според което подобен подход на облагане с ДДС на сделките с дялове в дружества, притежаващи недвижими имоти от органите на НАП, се приема за изцяло неправилен.

Горепосоченото решение е подкрепено и от други решения, а с Решение на ВАС № 15161 по дело № 8386/2020 от 08.12.2020, ВАС приема, че чл. 15 от Директива 2006/112/ЕО не е транспониран от българската държава. Нещо повече, ВАС потвърждава, че когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно

точни по съдържанието си, на тях може да се прави пряко позоваване пред националните юрисдикции срещу държавата, но не могат сами по себе си да пораждат задължения за частноправен субект и следователно позоваването на самите разпоредби не е възможно срещу такъв субект. Според ВАС доколкото към момента на издаване на ревизионния акт такава правна норма във вътрешното ни законодателство не е приета, не е налице транспониране от българската държава на чл. 15 от Директива 2006/112/ЕО, и следователно не може да се приеме, че чл. 6, ал.1 ЗДДС приравнява на облагаема доставка на стока продажбата на дружествени дялове.

На основата на трайната практика на ВАС би могло вече да се приеме, че при прехвърляне на 100% от капитала на търговско дружество, притежаващо недвижим имот, включително когато това дружество е учредено с непарична вноска в капитала, не е налице облагаема с ДДС сделка с недвижим имот, а освободена доставка по реда на чл. 46 от ЗДДС – финансова услуга по прехвърляне на акции и дялове в търговско дружество.

Заклучение

Нестабилната икономическа обстановка, възникнала в резултат на пандемията с COVID-19, води до нови предизвикателства пред предприемачите в сектора на недвижимите имоти. От една страна данъчната администрация следва да се справя с все по-големи липси на бюджетни приходи в резултат на намалялата бизнес активност, а от друга страна голяма част от свободния паричен ресурс се влага в закупуването на нови жилища, като контра мярка срещу отрицателните лихви по банковите наличности.

Основен фокус на данъчния контрол върху сделките с недвижими имоти е преди всичко ДДС третирането на съответните сделки. Най-честите ДДС казуси при недвижимите имоти обикновено са свързани с правилното определяне на конкретната доставка като облагаема или освободена от облагане с ДДС и идентифициране на датата на данъчното събитие, в случаите на начисляване на ДДС. Дали и доколко след използването от регистрирано по ЗДДС лице на пълен данъчен кредит има основание за корекция е друга голяма и не по-малко важна група от казуси, които могат да доведат до спорове с приходната администрация.

Правилното прилагане на ДДС директивите и доброто познаване на практиката на СЕС по

ДДС дела са от основополагащо значение за ефикасното изпълнение на контролните функции на органите по приходите в България като страна членка на Европейския съюз. Същевременно Решенията на ВАС, отменящи или потвърждаващи ревизионни актове на НАП, когато формират устойчива съдебна практика, също могат да бъдат важни за тълкуването на конкретни ДДС казуси и следва добре да се познават от данъчните експерти и данъчнозадължените лица с оглед намаляване на риска от неблагоприятно данъчно третиране при последващ данъчен контрол.

При внимателен анализ на приложимите ДДС разпоредби и актуалната съдебна практика на СЕС и ВАС за някои от регистрираните лица могат да възникнат данъчни предимства, които в областта на недвижимите имоти имат пряко отношение при формиране на крайната цена на съответните обекти и разходите, свързани с всяка отделна сделка, които се понасят от купувача и продавача.

Литература

Закон за данък върху добавената стойност (ДВ, бр.63 от 4.08.2006, посл.изм. ДВ, бр. 17 от 26.02.2021)

(Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (DV, br. 63 ot 04.08.2006, posl. izm. DV, br. 17 ot 26.02.2021))

Лечева, И. (2020), „Ефективност и ефикасност при управлението на риска“, сп. „Недвижими имоти и бизнес“, Том IV (3), стр. 187, ISSN (Online)-2603-2767

(Lecheva, I. (2020), Efektivnost i efikasnost pri upravlението na riska”, sp. *Nedvizhimi imoti i biznes*, Tom IV (3), str. 187, ISSN (Online)-2603-2767)

Решение на СЕС по Дело С-734/19 от 12.11.2020 - ITH Comercial Timișoara SRL

(Reshenie na SES po Delo C-734/19 ot 12.11.2020 - ITH Comercial Timișoara SRL)

Решение на СЕС по Дело С-405/19 от 01.10.2020 - Vos Aannemingen BVBA

(Reshenie a SES po Delo C-405/19 ot 01.10.2020 - Vos Aannemingen BVBA)

Решение на СЕС от 05.07.2012 г. по Дело С 259/11 DTZ Zadelhof

(Reshenie na SES ot 5.07.2012 po Delo 259/11 - DTZ Zadelhoff)

Ранчев, Г. (2020), „Особености на данъчното облагане при прехвърляне на дялове в дружества, притежаващи недвижими имоти по реда на ЗДДС“, *Научни трудове на УНСС*, 2/2020, с. 257-265, ISSN 0861-934

(Ranchev, G. (2020), Osobenosti na danachnoto oblagane na pri prehwyrliane na dialove v drujestva, pritezhashti nedvizhimi imoti po reda na ZDDS, *Nauchni Trudove na UNSS*, 2/2020, p. 257-265, ISSN 0861-934)

Правилник за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр.76 от 15.09.2006, посл. изм. ДВ, бр.27 от 02.04.2021)

(Pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoinost (DV, br. 76 ot 15.09.2006, posl. izm. DV, br.27 ot 02.04.2021))

Решение на ВАС № 3882 по дело 11375/2018 от 18 март 2019 година

(Reshenie na VAS № 3882 po delo 11375/2018 ot 18 mart 2019 godina)

Решение на ВАС № 15161 по дело № 8386/2020 от 08.12.2020

(Reshenie na VAS № 15161 po delo № 8386/2020 ot 08.12.2020)

Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ L 145, 13.6.1977)

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OB L 347, 11.12.2006)

Council implementing Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 october 2013

Chief Assist. Georgi Ranchev PhD
University of National and World Economy,
Financial Control Department
1700 Sofia, Student Town, UNWE, cab. 1033a
E-mail: granchev@unwe.bg