

## КОРЕКЦИЯ НА ПОЛЗВАН ДАНЪЧЕН КРЕДИТ ПРИ ПРОДАЖБА НА „СТАРА СГРАДА“ В РЕЖИМ НА ОСВОБОДЕНА ДОСТАВКА

При извършването на разпоредителни сделки с недвижими имоти и по конкретно при продажбата на „стара сграда“, при избор на сделката като освободена доставка, за която при придобиването е ползван данъчен кредит винаги възниква въпросът – „Необходимо ли е да се извършва корекция на ползвания данъчен кредит по реда на чл. 79, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ при спазване на изчислителния механизъм, даден в ал. 6, т. 1 от същия член?“.

Съгласно Писмо № 91-00-261 от 04.09.2007 г. на Националната агенция за приходите /НАП/ определението за "сгради, които не са нови", се извежда по аргумент за противното от определението, дадено в § 1, т. 5 от ДР на ЗДДС. С визираната норма е дадена дефиниция за "нови сгради", а именно:

- които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, са с етап на завършеност "груб строеж" или
- за които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, не са изтекли 60 месеца - считано от датата, на която е издадено разрешение за ползване по реда на Закона за устройство на територията.

В цитираното по-горе писмо на НАП е изразено **становище на данъчната администрация**, а именно:

„Когато регистрирано лице по ЗДДС е приспаднало изцяло данъчен кредит при:

- покупка на сграда и/или прилежащ към нея терен;
  - учредяване в негова полза на вещни права върху сграда и/или върху прилежащ към нея терен;
  - учредяване в негова полза на вещни права върху земя, включително УПИ,
- при последваща разпоредителна сделка със същите, ако към момента на продажбата сградата - предмет на сделката не е „нова“ по смисъла на разпоредбата на §1, т.5 от ЗДДС, ще е налице доставка по чл.45 от ЗДДС, която може да има различен характер, в зависимост от направения от доставчика избор: **освободена /на основание ал.1 и ал.3/ или облагаема /на основание ал. 7/.**

**В случай, че доставката бъде извършена като освободена такава, е налице основание за приложението на чл. 79 от ЗДДС.”**

В цитираното писмо е посочено, че със ЗДДС в сила от 01.01.07 г. правният режим на доставките на самите недвижими имоти и вещни права върху тях не е променен. По отношение на сградите, които нямат характеристиките на „нови“ по смисъла на ЗДДС и прилежащите им терени е въведен режим на освободена доставка относно същите. Доколкото обаче регистрираното лице, на основание чл. 45, ал. 7 от ЗДДС има законова възможност да избере тези доставки да бъдат облагаеми, **не следва да се приеме, че има законова промяна в режима.** Поради това, при продажба на стара сграда, за която е ползвано право на приспадане на данъчен кредит, извършена от лицето като освободена доставка, следва да бъде извършена корекция по реда на чл. 79, ал.3 или ал.6 от ЗДДС, в зависимост от това дали сградата е дълготраен актив по смисъла на ЗКПО.

Както се вижда от посоченото по-горе **данъчната администрация изразява категорично становище, че при всички случаи на продажба на „стара сграда“, за която при придобиването е ползван данъчен кредит е налице задължение за корекция по смисъла на чл. 79 от ЗДДС.**

В конкретния случай органите на НАП считат за неприложим текста на чл. 80, ал. 1, т. 2, че корекции по чл. 79, ал. 1 - 7 не се извършват: ако данъчният режим на доставките, за които регистрираното лице използва стоките или услугите, бъде променен със закон.

**Не такава е обаче становището на Върховния административен съд /ВАС/, постановено с Решение №15412/15.12.2009 г. по адм. дело № 7436/2009 г., I отд. на ВАС.**

Съгласно цитираното решение, първоинстанционният съд е дал неправилен отговор на въпрос за корекцията на ползвания данъчен кредит за сграда, придобита през 2003 г., тъй като не е съобразил ограничението по чл. 80, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.

Мотивите на ВАС за постановеното от него решение са следните:



„Съгласно чл. 45, ал. 3 от ЗДДС освободена доставка е и доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях. Съгласно чл. 45, ал. 7 от ЗДДС в случаите на доставки по ал. 1, 3 и 4, доставчикът може да избере тя да бъде облагаема. Безспорно е, че в случая доставчикът не е избрал доставката да бъде облагаема, след като не е начислил ДДС по нея. Сградите, които са предмет на доставката не са нови по смисъла на пар. 1, т. 5 от ДР на ЗДДС, което също е безспорно, поради което е налице хипотезата на чл. 45, ал. 3 от ЗДДС и доставката следва да се счита за освободена. След като не е избрал доставката да бъде облагаема, за което му е предоставена възможност по чл. 45, ал. 7 от ЗДДС, жалбоподателят правилно не е начислил ДДС по доставката. Разпоредбата предоставя възможност за избор на доставчика да приеме и да третира доставката на сгради, които не са нови,



като облагаема, но общият режим на тези доставки, който е установен в чл. 45, ал. 3 от ЗДДС е, че те са необлагаеми. Възможността доставката да бъде облагаема е предоставена само на избора на доставчика. Корекцията на ползван данъчен кредит по чл. 79, ал. 1 от ЗДДС е предвидена за случаите, при които регистрирано лице изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва за извършване на освободени доставки или за доставки или дейност, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, като в този случай лицето дължи данък в размер на ползания данъчен кредит. Същевременно в чл. 80

от ЗДДС са предвидени ограниченията за корекции, като в ал. 1, т. 2, е регламентирано че корекции по чл. 79, ал. 1 - 7 не се извършват, ако данъчният режим за доставките, за които регистрираното лице използва стоките или услугите, бъде променен със закон. Настоящият случай попада в тази хипотеза, тъй като данъчният режим на доставките на сгради, които не са нови е променен с новия ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г.

При действието на отменения от същата дата ЗДДС тези сделки са облагаеми, в съответствие с което ревизираното лице е ползвало право на приспадане на данъчен кредит при придобиването им през 2003г. /за данъчен период м. 01/2004г., когато е издадена данъчната фактура/. Както се посочи, съгласно чл. 45, ал. 3 от ЗДДС, доставките на сгради, които не са нови са освободени доставки, поради което очевидно е налице промяна на данъчния режим на тези сделки. Не може да се приеме, че не е налице промяна на режима на тези доставки, поради съществуващата възможност по чл. 45, ал. 7 от ЗДДС да бъдат облагаеми. Както се посочи, възможност за избор дали сделката да е облагаема е предоставена само на доставчика, а общият принцип е, че доставките на стари сгради са освободени. При действието на ЗДДС, в сила до 01.01.2007 г. доставките на сгради безусловно бяха облагаеми доставки.

Поради изложеното, налице е хипотезата на чл. 80, ал. 1, т. 2 от ЗДДС и в случая корекцията по чл. 79, ал. 1 от ЗДДС не следва да се извършва. С ревизионния акт незаконосъобразно е извършена корекцията и е начислен ДДС в размер на ..... лв. за данъчен период м. 08/2007 г., заедно със съответната лихва.”

Видно е противоречието, което съществува в мненията, изразени от органите на данъчната администрация и това на ВАС, по въпрос със съществени финансови последствия. Следвайки логиката на изразеното становище от ВАС, за „старите сгради”, придобити до публикуването на ЗДДС в сила от 01.01.2007 г. и за които е ползван данъчен кредит и същите са продадени в режим на освободена доставка след 01.01.2007 г. е налице основание за прилагане на приложното поле, съдържащо се в чл. 80, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. За старите сгради обект на продажба в режим на освободена доставка, но придобити след 01.01.2007 г. корекцията на ползания данъчен кредит е задължителна, тъй като след тази дата няма промяна в режима на този вид доставки.

Както се вижда е налице алтернатива, която поражда сериозни въпроси пред лицата, изправени пред решаване на подобен казус.

Друга възможност е за този вид доставки да се приложи правото същите да се третират като облагаеми, особено в случаите, когато получателят е регистрирано по ЗДДС лице.

Ако на база на горното прецените, че се нуждаете от допълнителна консултация, потърсете АКТИВ®!