



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО” СОФИЯ

1000 София, ул. “Аксаков” № 21 Телефон: (02) 9859 3759 Факс: (02) 987 70 46

Изм.№ 53-00-155

чл.45,ал.1 от ЗДДС във вр. с чл.92 от Закона за собствеността

чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС

Представяването от Вас дружество е холдингова структура по смисъла на чл.277 и сл. от Търговския закон. Посочено е, че в състава на холдинга са включени търговските дружества „М”ООД, ”Г” ООД и „А „АД, чиято дейност е свързана със стопанисване на лозови масиви и производство на вино от собствени лозя. В тази връзка на 15.03.2010г. е сключен тристранен предварителен договор между цитираните по-горе дружества - от една страна „М”ООД и ”Г” ООД, като собственици на трайни насаждения /лозови масиви/ и „А „АД от друга, като купувач на лозовите масиви и на земеделската земя под масивите. Предвид свързаност на контрагентите по сделката определянето на пазарната цена на обектите на проданта ще се възложи на лицензиран оценител.

Уточнявате, че собствеността на недвижимите имоти /земеделски земи/ е на „М”ООД и върху тях са извършени подобрения, представляващи създаване на трайни насаждения /лозови масиви/, като част от подобренията са извършени от „М”ООД, а друга част - от „Г”ООД /арендатор/ по силата на вписан Договор за наем на земеделска земя от 07.11.2006г.

На 18.03.2010г. собствеността върху недвижимите имоти е прехвърлена на „А „АД с надлежните нотариални актове, като от „М”ООД е издаден първичен счетоводен документ /фактура/, видно от който доставката на земя е отразена като освободена по смисъла на чл.45,ал.1 от ЗДДС. За продадените трайни насаждения /лозови масиви/, собственост съответно на „М” ООД и „Г”ООД, са издадени първични счетоводни документи от двете дружества, като доставките са отчетени като облагаеми по смисъла на ЗДДС.

Също на 18.03.2010г., с Анекс към Договор за наем на земеделска земя от 07.11.2006г., ”А”АД в качеството на наемодател /по силата на нотариален акт от същия ден

за собственост на земеделската земя / и „Г”ООД /наемател/ прекратяват действието на договора по взаимно съгласие. Към момента на подписване на Анекса „Г”ООД следва да прехвърли на „А”АД собствеността на изградените върху наестите земеделски земи трайни подобрения /лозови масиви/ при цена и условия, договорени с предварителния договор от 15.03.2010г.

С нотариален акт от 21.02.2011г. за поправка на нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти /земеделска земя/ се поправя явна фактическа грешка и се коригира договорената между страните продажна цена от цена без включен към нея ДДС на цена с включен ДДС. Добавен е нов пункт, съгласно който се поправя непълнотата във волеизявленията на страните във връзка с начина на уреждане на отношенията им по направените подобрения върху продаваните недвижими имоти, а именно: ”Извършените подобрения от ООД ”М” и ООД ”Г” върху земята, ще бъдат фактурирани между страните допълнително, съгласно предварителен договор от 15.03.2010г., след остойностяването им или след извършване на оценка”.

Въз основа на извършените поправки в нотариалните актове и реалната воля на страните по сделката „М”ООД, посредством протокол по чл.116, ал.6 ЗДДС, анулира фактурите от 18.03.2010г. за продажба на недвижими имоти и издава нови от 22.02.2011г., като избира законовата възможност доставката на земята да има характера на облагаема за целите на ЗДДС. Издадените документи са надлежно осчетоводени в двете страни по доставката.

В изложението се посочва още, че при в хода на ревизионно производство на „А”АД от органите по приходите са констатирани основания за непризнаване право на данъчен кредит по отношение на издадените от „М”ООД и „Г”ООД фактури за продажба на „трайни насаждения –лозя”. Предвид предстоящи сходни сделки с аналогичен предмет и цел за постигането на същия стопански ефект, по които страни ще бъдат други търговски дружества, включени в холдинг ”.....” са поставени следните въпроси:

1.Основателно ли друество „М”ООД е извършило анулиране на фактурите за продажба на земя, доколкото към момента на анулирането все още не е издаден ревизионен акт на получателя по доставката „А”АД?

2.В случай, че е налице основание за анулиране на фактурите, издадени от „М”ООД за продажба на земя правилно ли са взети счетоводните операции при двете страни?

3.При положителен отговор на горния въпрос налице ли е основание в ревизионния акт да се отрази това обстоятелство, респективно да бъде признато правото на данъчен кредит на получателя в увеличения общ размер на този, начислен за земята по

новоиздадените фактури и по издадената на 18.03.2010г. отделна фактура за лозовия масив с доставчик „М“ООД?

4.Налице ли е основание за непризнаване правото на данъчен кредит на получателя по отношение на доставката на трайните насаждения – лозя, осъществена от „Г“ООД, при условие че:

- Доставката на този актив /лозов масив/ е осъществена едновременно /в деня на прехвърляне правото на собственост на земята/, върху която е изграден от собственика му „Г“ООД на купувача „А“АД;

- Налице е прекратяване на договорите за наем и аренда от „Г“ООД, сключени с трети лица /собственици на земеделска земя/ и сключването на нови такива за абсолютно същата земеделска земя с „А“АД;

- Съгласно приложени две писма на Изпълнителна агенция по лозата и виното, тези трайни насаждения са изградени през периода 2007г.-2008г. от „М“ООД и „Г“ООД и същите биха могли да бъдат изкоренени и презасадени в рамките на 5 годишен период, т.е до 2012г.-2013г., с което на практика считате, че този актив не е трайно прикрепен към земята, съгласно законовата постановка на чл.92 от Закона за собствеността.

Предвид гореизложеното изразявам следното становище:

По т.1 от запитването

Независимо, че в ЗДДС не са въведени срокове за анулиране на документи по реда на чл.116 от ЗДДС, считаме, че крайният срок, до който би следвало това да се признае за допустимо, е издаването на ревизионния акт, като това анулиране следва да бъде сведено до знанието на органа по приходите, компетентен да издаде ревизионния акт. Това становище на ЦУ на НАП е изразено в писмо 24-00-12 /23.06.2008г., като „Ако след връчване на ревизионния доклад и преди издаването на ревизионния акт лицето анулира издадения документ, резултатът от ревизията следва да бъде съобразен с извършеното анулиране, тъй като данъчното задължение се установява с ревизионния акт.”

Недопустимо е предприемането на последващи действия по анулирането на погрешно издадени фактури след издаването на ревизионен акт. Такова анулиране би било нарушение на разпоредбите на ДОПК, които ясно указват реда, по който могат да бъдат изменени задълженията, установени с влязъл в сила ревизионен акт – чл. 133 следващите го от ДОПК.

По т.2 от запитването

Следва да имате предвид, че отразяването на стопанските операции касае счетоводното законодателство и не е от компетентността на приходната администрация. По въпросите за практическото прилагане и тълкуване на счетоводното законодателство е компетентна Дирекция „Данъчна политика” при Министерство на финансите.

По т.3 от запитването

При упражняване на своите правомощия в ревизионното производство органът по приходите, определен да идвърши ревизията, действа условията на оперативна самостоятелност при спазване на принципа на служебното начало съгласно чл. 5 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Това от своя страна означава, че при ревизионното производство органът по приходите следва да изясни и съобрази в съвкупност всички относими доказателства за законосъобразното установяване на публичните вземания. Всички събрани доказателства се проверяват и преценяват от органа по приходите в хода на ревизионното производство.

По т.4 от запитването

Съгласно чл. 92 от Закона за собствеността собственикът на земята е собственик на постройките и насажденията върху нея, освен ако е установено друго. Насажденията в един имот не се третират като отделни вещи, а като част от същия този недвижим имот, когато тези насаждения не могат да се отделят от имота, без да бъдат значително увредени или повредени. Според чл. 2 от Наредбата за базисните цени на трайни насаждения като трайни насаждения се определят и лозята. Насажденията, които са трайно прикрепени върху земята, представляват приращение по смисъла на чл.92 от Закона за собствеността и следват собствеността върху земята, т.е. те са преминали в патримониума на собствениците на земята още от момента на тяхното засаждане. Вследствие това се е увеличила стойността на имота, в резултат на което собственикът на земята е следвало да вземе предвид тази увеличена стойност при последващо разпореждане с имота. От изложеното се налага извода, че лозовите насаждения не могат да бъдат предмет на самостоятелна сделка /покупко-продажба/ от лице, което няма собственост върху земята. В този смисъл са и Решения на ВАС № 1181/ 01.02.2008г. и № 14400/ 26.11.2010г..

Предвид гореизложеното, за лозовите масиви, собственост на „М” ООД, стопанисвани от „Г” ООД по силата на договор за аренда, прехвърлянето на собствеността върху земята от „М” ООД на „А” АД има транслативен ефект и по отношение на засадените върху нея лозови насаждения. „А” АД става собственик на лозите с

придобиването на собствеността върху земята. При данъчното третиране на сделката се прилагат правилата на чл. 45 от ЗДДС, като доставчикът „М“ ООД има право да избере дали сделката да бъде облагаема или освободена.

Сделката между „Г“ ООД и „А“ АД с предмет „продажба на лози“, засадени върху земеделска земя, чиято не е негова собственост е нищожна поради липса на предмет. Тъй като продавача „Г“ ООД не е собственик на земята, а само арендатор, той няма право да я продава, а следователно няма право да продава и засадените върху нея лози.

Отношенията между „Г“ ООД, „А“ АД и физическите лица следва да се уредят съгласно разпоредбите на ЗЗД относно договорите за наем и специалните разпоредби на Закона за арендата в земеделието /ЗАЗ/, тъй като правата на двете юридически лица да експлоатират земеделската земя произтичат от сключените между тях и физическите лица договори за аренда.

Съгласно чл.12, ал. 2 от ЗАЗ при прекратяване на договора за аренда арендодателят дължи сумата, с която се е увеличила стойността на обекта на договора вследствие на извършените с негово съгласие подобрения. В конкретния случай засаждането на лозите увеличава стойността на имота, поради което при прекратяването на договорите за аренда между „Г“ ООД и физическите лица за арендатора „Г“ ООД възниква вземане от арендодателите за направените от него подобрения в имотите. Тези подобрения, представляващи стойността на засадените лози, са заплатени на „Г“ ООД не от физическите лица, а от „А“ АД като арендатор на същата земя по силата на договорите за аренда, сключени между „А“ АД и физическите лица. По същество тази сделка представлява цесия /прехвърляне на вземане/ от „Г“ ООД към „А“ АД. По отношение на данъчното й третиране следва да се има предвид разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, съгласно който сделките, свързани с вземания са освободени доставки.

В резултат на изложеното до тук се налага извода, че издадената фактура за продажба на лози от лицето (в случая описан в запитването „Г“ ООД направило подобренията, към купувача на земята („А“ АД) следва да се приеме като такава издадена без основание (погрешно съставен документ), за което е приложима разпоредбата на чл.116 от ЗДДС. По отношение на анулирането на погрешно съставения докумен е приложимо изложеното в т.1 от настоящото становище.