Р Е Ш Е Н И Е
№ 44426

гр. София, 12.11.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 42 състав,** в публично заседание на 24.09.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **12185** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е във връзка с Решение № 11622 от 18.11.2025 г., постановено от Върховния административен съд по адм.дело № 9029/2024 г., отменящо Решение № 12233 от 17.07.2024 г. на Административен съд-София град, постановено по адм.дело № 829/2023 г., с което е прогласена нищожността на Ревизионен акт № Р-22221522000608-091-001/17.08.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.П., потвърден с Решение № 1801/14.11.2022 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който РА на "Остент 1" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], вх.А, ап.16, ЕИК по Булстат:[ЕИК], са определени задължения по ЗДДС в размер на 579 675,58 лв. за данъчен период м.август 2021 г. и лихва от 53 463,25 лв.
В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон от ревизиращите органи – ЗДДС, както и за необоснованост на констатациите му. Подателят на жалбата оспорва доначисления му от ревизията ДДС в посочения размер по Нотариален акт № 1792, дело № 143 от 20.03.2020 г., като твърди, че в качеството си на изпълнител по облагаеми доставки, за него са били налице основанията за неначисляване на ДДС по нотариалния акт. Позовава се на практика на Съда на ЕС по данъчни дела. Претендира отмяна на обжалвания ревизионен акт от Съда. В с.з. жалбоподателят чрез адв.П. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и за присъждане на разноски за държавна такса и за ССЕ в общ размер 680 лв. съгласно списък на разноските на л.652. Не претендира адвокатско възнаграждение. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, в с.з. не изпраща представител, но чрез юк.И. е подала писмена молба, с която моли за отхвърляне на жалбата и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.
Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:
С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Д"ОДОП" е връчено на жалбоподателя на 22.11.2022 г., видно от разпечатката на л.18 от адм.дело № 829/2023 г. Жалбата е подадена на 06.12.2022 г., в рамките на срока за съдебно обжалване на РА, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.
От фактическа страна Съдът приема за установено:
Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221522000608-020-001/09.02.2022 г., издадена от Н. Ж. К. - Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП-гр.П., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задълженията му за ДДС за данъчните периоди от м.март до м.август 31.08.2021 г. ЗВР е връчена на 09.02.2022 г., като е определено ревизията да завърши до 3 месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Е. С. Ц. -А. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и П. М. Х. – гл.инспектор по приходите. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.19 от адм.дело № 829/2023 г.). Със ЗИЗВР № Р-22221522000608-020-002/09.05.2022 г. и № Р-22221522000608-020-003/09.06.2022 г., издадени от същия орган, срокът за извършване на ревизията е продължаван, като е определен срок за приключване на ревизията до 08.07.2022 г.
За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22221522000608-092-001/22.07.2022 г., подписан от ревизиращия екип и връчен по електронен път на 25.07.2022 г.
Срещу констатациите в РД жалбоподателят не е подал възражение.
Ревизията приключва с РА № Р-22221522000608-091-001/17.08.2022 г., издаден от Н. Ж. К. - Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП-гр.П., и Е. С. Ц. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 27.08.2022 г.
Установено е, че предметът на дейност на жалбоподателя през ревизирания период е свързан със строителство на сгради като инвеститор, продажби на апартаментни и други обекти от тях. Дружеството няма лица, назначени по трудов договор. Разполагало е с офис, намиращ се в С., [улица], вх.Б, ет.5. Дружеството е регистрирано по ЗДДС на 13.04.2020 г., на основание чл.96 ал.1 от закона.
На ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221522000608-040-001/24.02.2022 г., в отговор на което с придружителни писма, описани на стр.6 в РД, са представени договори, анекси, банкови извлечения, фактури, оборотни ведомости, хронологии на счетоводни сметки. Всички събрани документи и писмени обяснения са описани и анализирани в констативната част на ревизионния доклад.
Ревизията е установила, че на 20.03.2020 г. жалбоподателят е придобил право на строеж на две сгради със смесено предназначение, заведения за обществено хранене, магазини, офиси, жилища и ателиета, свързано застрояване и триетажен подземен гараж, съгласно Разрешение за строеж № 342/05.12.2018 г., издадено от Главния архитект на Столична община, в УПИ № II-1466 от кв.№53 по плана за регулация на [населено място], местн.И. – част 1 и част 2, одобрен със Заповед № РД-09-50-295/30.03.2001 г. на Главния архитект на СО и Решение № 241 по протокол № 38 от 16.04.2009 г. на Столичния общински съвет, с площ на УПИ 1 065 кв.м, собственост на И. Н. А., срещу задължение за построяване на описаните в Нотариален акт № 1792, дело № 143 от

20.03.2020 г. недвижими имоти, с учредител И. Н. А. и приемателИ. М. А. и А. И. А., и със строител "Остент 1" ООД. С указания НА И. Н. А. е учредил право на строеж за изграждане на жилища и други обекти на сгради в [населено място], [улица], както следва:
- безвъзмездно в полза на съпругата си И. А. - безсрочно право на строеж върху обекти, подробно описани в пункт I, т.1 от НА (от 1.1. до 1.19.);
- безвъзмездно в полза на дъщеря си А. А. - безсрочно право на строеж върху обекти, подробно описани в пункт I, т.2 от НА (от 2.1. до 2.25.)
- запазва за себе си правото на строеж за обекти, описани в пункт I, т.3 от НА (от 3.1. до 3.24.)
- в полза на "Остент 1" ООД - правото на строеж за всички останали обекти, извън посочените в т.1, т.2 и т.3. от предвидените за построяване в имота.
Срещу учреденото право на строеж в полза на "Остент 1" ООД, дружеството се задължава да проектира и построи, лично или чрез трето лице, изцяло за своя сметка, на свой риск и със свои средства, машини, оборудване и персонал и съобразно одобрената документация и нормативните изисквания сградите, предмет на правото на строеж.
Разрешението за ползване на обектите № СТ-05-637/16.08.2021 г. е издадено на 16.08.2021 г.
Органите по приходите са приели, че за данъчни цели така сключените сделки следва да се третират като доставки, при които има насрещна размяна на две престации (бартер) - учредяване на право на строеж срещу строителна услуга.
Ревизията се е позовала на чл.26, ал.7 ЗДДС, който предвижда когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, без страните да са му придали парично изражение, данъчната основа на всяка от доставките към датата на възникване на данъчното събитие е данъчната основа при придобиването или себестойността на предоставената стока, с оглед на което е приела, че за ревизираното лице, което предоставя обезщетение срещу право на строеж, полученото право на строеж се третира като авансово плащане за предоставяне на насрещна престация - недвижими имоти, подробно описани в нотариалния акт. Ревизията е приложила чл.25, ал.7 и 8 ЗДДС, съгласно който, когато нерегистрирано по този закон лице получи авансово плащане по облагаема доставка и фактически извърши тази доставка след датата на регистрацията си по този закон, смята се, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката. Така ревизията е формирала извод, че при завършване на апартаментите, представляващи обезщетение за И. Н. А., И. М. А., А. И. А., за ревизираното лице е възникнало задължение за начисляване на ДДС за доставките, включително и за авансовото плащане, през данъчен период м.август 2021 г. Установено, че ревизираното лице не е начислило ДДС за тази доставка.
При тези факти с РА са установени задължения по ЗДДС за данъчен период м.август 2021 г., в размер на 579 675,58 лв. и е начислена лихва от 53 463,25 лв.
Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1801/14.11.2022 г., издадено "за" Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден. По делото се представиха доказателства за отсъствието на Директора на Д"ОДОП"-С. при ЦУ на НАП на 14.11.2022 г., както и доказателства за компетентността на лицето, подписало решението от негово име.
При първото разглеждане на делото е допусната съдебно-оценителна експертиза с в.л. Й. П., която е дала заключение по следната задача: Каква е пазарната цена към 16.08.2021 г. на СМР, извършени от "Остент 1" ООД към И. Н. А. във връзка с построяване на придобитите от А. обекти, подробно описани в точки 1, 2 и 3 от Нотариален акт № 1792, дело № 143 от 20.03.2020 г.
При първото разглеждане на делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза с в.л. Б. Б., която е дала заключение по следната задача: въз основа на установената от СОЕ стойност на преките

строителни разходи по обектите на И. А. да изчисли точния размер на дължимия 20% ДДС за данъчен период м.август 2021 г.
Съдът ще коментира заключенията при излагане на правните си изводи.
Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните писмени доказателства:
Доказателствата, приложени към адм.дело № 9029/2024 г. на ВАС и по адм.дело № 829/2023 г. на АССГ; представените писмени доказателства с жалбата; на ел.носител – ЗВР, РД и РА като електронни документи, ведно с доказателства за валидността на квалифицираните електронни подписи, с които са подписани от органите по приходите; доказателства за отсъствието на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП на 14.11.2022 г.
Доставчиците на удостоверителни услуги "Борика" и "Информационно обслужване" представиха информация за издавани КЕП на съответните органи по приходите: Н. Ж. К. – към 09.02.2022 г., 09.05.2022 г., 09.06.2022 г. и 17.08.2022 г.; Е. С. Ц. – към 22.07.2022 г. и 17.08.2022 г.; П. М. Х. – към 22.07.2022 г.; Г. Д. Г. – към 08.11.2021 г. и 08.02.2022 г.; Е. М. Н. - към 08.11.2021 г., придружени с удостоверения по реда на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги.
При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:
Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. РА е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения РА. РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. Оспореният акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.
РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД.
Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си, като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.
Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.
Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство, в рамките на 5-годишния срок за ревизираната 2021 г.
Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г., издадена във връзка със Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и Заповед № З-

ЦУ-173/ 08.02.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РА не е издаден в нарушение на териториалната компетентност на органите по приходите, което води до неговата нищожност. В тази връзка следва да се вземе предвид тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по тълк.дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд. Съгласно това решение не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на НАП въз основа на заповеди по чл.12, ал.6, изр.първо ДОПК и чл.10, ал.9 ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. В мотивите на тълкувателното решение се сочи, че при действието на чл.12, ал.6, изр.първо ДОПК правомощие на изпълнителния директор на НАП или на заместник-директор, комуто той е делегирал това правомощие, е да определи органи по приходите или публични изпълнители, за които не важат ограниченията на компетентността по място, обвързана с принадлежността им към компетентната териториална дирекция. В чл.10, ал.9 ЗНАП е създадено правомощие за изпълнителния директор или за оправомощено от него лице, при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции, да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, след като възложителят е от кръга на тези по чл.12, ал.6, изр.първо ДОПК и е определен по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция с указаното ТР е възприето, че не е в противоречие с правилото на чл.11, ал.1, т.1 ЗНАП. Директорът и в тази хипотеза организира и ръководи териториалната дирекция в териториалния обхват, отреден съобразно чл.5, ал.5, т.5 ЗНАП, като не е дължимо отношение на субординация между териториалния директор и адресатите на заповедта му.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство спрямо жалбоподателя. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните

услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.
Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.
В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, РА е издаден от посочените в него органи по приходите и е подписан от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.
Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредбата за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният

електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.
Видно е от публичните регистри, поддържани от доставчиците на удостоверителни услуги и достъпни на адреси: https://www.b-trust.org/bg и https://www.stampit.org/bg, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификати, издадени от "Борика" АД и "Информационно обслужване" АД, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от указаните регистри може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в тях показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.
ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА. От това се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи.
На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетите по делото удостоверения, издадени от трети лица, издатели на КЕП – "Борика" АД и "Информационно обслужване" АД. От същите се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.
По приложението на материалния закон.
Относно доначисления ДДС спорният въпрос се свежда до наличието или липсата на основание за начисляване на данъка във връзка с учреденото право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на жилища и други обекти.
Правилно ревизиращите органи са приели, че сключената сделка следва да се третира като бартер - учредяване на право на строеж срещу строителна услуга. По силата на чл.130, ал.1 ЗДДС когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. Собственикът се счита за продавач на правото на строеж, а дружеството - за доставчик на строителна услуга.
Съгласно чл.130, ал.2 ЗДДС данъчното събитие за доставките възниква по общите правила на закона, като според чл.130, ал.3 от закона доставката по ал.1 с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане (цялостно или частично) по втората доставка.
Прехвърлянето на правото на строеж, каквато е настоящата хипотеза, е доставка на стока по смисъла на чл.6, ал.1 ЗДДС. След като е издадено разрешение за строеж на 05.12.2018 г. за процесната жилищна сграда (преди издаването на нотариалния акт от 20.03.2020 г.), се касае за облагаема доставка съгласно чл.45, ал.2 ЗДДС. Съдът намира, че в случая по-ранната доставка е тази по учредяването на правото на строеж, което е станало на 20.03.2020 г. с цитирания нотариален акт, тъй като строителната услуга не е извършена към този момент. С учредяване правото на строеж е извършено авансово плащане от страна на учредителя като получател на строителната услуга.
ДДС върху престацията на строителни услуги като облагаеми доставки е изискуем към момента на учредяване на правото на строеж дори и преди предоставяне на услугите, ако е налице условието всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги да са известни, точно определени: страни, вид, обем, съдържание на услугите (както е в случая), така че стойността на правото да може да получи парично изражение. Този извод произтича от чл.130, ал.2 във вр.с чл.25, ал.2 и ал.5 ЗДДС.
Каза се, че при бартер данъчното събитие и за двете насрещни доставки възниква на датата на възникване на данъчното събитие на по-ранната от тях. На датата на възникване на данъчното събитие ДДС става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, или възниква основание за освобождаване от начисляване на данъка за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на страната. Данъчно събитие имат както облагаемите, така и

освободените доставки. Този извод еднозначно се налага с оглед разпоредбите на чл.63 и чл.65 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, които имат непосредствено действие.
В решението по дело C-549/11 СЕС изтъква, че от една страна чл.65 от Директивата предвижда данъкът да е дължим върху получената сума, следователно текстът на тази разпоредба допуска получената сума да съответства изцяло на насрещната престация за предоставените услуги, за които е изискуем ДДС (т.37). Допълва, че за да се определи дали са изпълнени условията за изискуемост на дължимия за подобна бъдеща доставка на услуги ДДС, без значение е доколко нейната насрещна престация сама по себе си е облагаема с ДДС сделка. Когато в полза на дружество е учредено право на строеж за построяването на сграда като насрещна престация за изграждането на определени представляващи недвижима собственост обекти в сградата, които дружеството се задължава да предаде в завършен вид на учредителите на правото на строеж, тези разпоредби допускат ДДС за строителните услуги да бъде изискуем от момента на учредяване на правото на строеж, тоест преди предоставянето на услугите, щом към момента на учредяване на това право всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги са вече известни, поради което в частност и разглежданите услуги са точно определени и стойността на това право може да получи парично изражение — нещо, което следва да се установи от запитващата юрисдикция (т.40). Насрещната престация трябва да има парично изражение и представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена според обективни критерии (т.44).
В случая услугата е точно определена в момента на авансовото плащане. От съдържанието на нотариалния акт, издаденото разрешение за строеж и одобрените инвестиционни проекти е видно, че към 20.03.2020 г. всички параметри на строителната услуга са били напълно известни, а обектите, които остават за учредителите (вкл. подземни паркоместа, гаражи, магазини, ателиета), са изчерпателно и детайлно индивидуализирани с техните площи, граници и разположение.
Според СЕС насрещната престация при доставка на услуги може да се състои в доставка на стоки и да представлява данъчната основа на тази насрещна престация, когато е налице пряка връзка между доставката на услуги и доставката на стоки, при условие, че стойността на последната може да получи парично изражение. Точно такъв е поставеният за разглеждане случай. Според постоянната съдебна практика основата за облагане на възмездната доставка на стока или услуга е действително насрещната престация, получена от данъчнозадълженото лице във връзка с тях. Тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена според обективни критерии. Ако тази стойност не е договорена между страните сума пари, за да бъде субективна, тя трябва да представлява стойността, която получателят на услугите, които са насрещната престация за доставката на вещи, приписва на очакваните от него услуги и да съответства на сумата, която той е готов да изразходва за доставката. В процесния случай тази стойност, съгласно процесния нотариален акт, е 2 089 935,37 лв. Това прави данъка изискуем, тъй като по този начин съдоговорителите известяват предварително своето намерение да осъществят всички финансови последици, които са свързани с настъпването на данъчното събитие.
Ето защо следва да се приеме, че данъчното събитие е настъпило на датата на подписване на нотариалния акт.
Незаконосъобразно ревизията е пренесла данъчно събитие, настъпило през м.март 2020 г., в данъчен период м.август 2021 г., позовавайки се на издаденото в този период разрешението за ползване на обектите. По този начин е извършено незаконосъобразно начисляване на ДДС в в данъчен период м.август 2021 г. Издаването на разрешение за ползване на 16.08.2021 г. не поражда ново или отложено данъчно събитие през м.август 2021 г.
Изложеното дотук е достатъчно да обоснове незаконосъобразност на издадения РА и има за последица неговата отмяна.
Наред с това, за пълнота на изложението, Съдът ще изложи и следното: Правилата относно данъчната основа са уредени в чл.73 от Директива 2006/112/ЕО, който гласи, че данъчната основа на една облагаема доставка е реално получената насрещна престация. Изключението е дадено в чл.80 от Директивата, чиято цел е посочена в самата разпоредба – да се предотврати неплащането или избягването на данъци. В изрично предвидените хипотези на чл.80 от Директивата данъчната основа е пазарната стойност на доставката. Съгласно чл.26, ал.7 ЗДДС в приложимата редакция, когато възнаграждението е определено

изцяло или частично в стоки или услуги (плащането се извършва изцяло или частично в стоки или услуги), данъчната основа на доставката е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем. С решенията си по дела С-549/11 и С-19/12 СЕС постановява, че когато доставката не е осъществена между свързани лица, чл.73 и чл.80 от същата директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална разпоредба, съгласно която, ако насрещната престация на доставка е определена изцяло в стоки или услуги, данъчната основа на доставката е пазарната стойност на предоставените стоки или услуги.
В случая не е спорно, че бартерната сделка не е между свързани лица. Въз основа на направеното тълкуване от СЕС следва да се приеме несъответствие на чл.26, ал.7 ЗДДС (ред. ДВ, бр.113 от 2007 г.) с разпоредбите на чл.73 и чл.80 от Директивата за ДДС. В резултат на това за данъчна основа на доставката, за която е дължимо начисляването на ДДС, следва да се приеме това, което представлява насрещната престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице – в този смисъл е чл.73 от Директивата за ДДС.
Съгласно цитираното решение на СЕС по дело С-549/11 и нормата на чл.73 от Директива 2006/112/ЕО е субективната стойност на действително получената насрещна престация, а не пазарна стойност, определена по обективни критерии. При строителни услуги срещу учредено право на строеж тази субективна стойност се измерва с фактическата себестойност на строителните разходи, които изпълнителят влага за изграждане на обектите, оставащи за учредителя.
При ревизията органите е определена данъчна основа на база предварителен бюджет от 7 503 597,77 лв. за цялата сграда и счетоводно отчетени общи суми, формирайки себестойност на обектите за трите физически лица в размер на 3 246 702,18 лв. След като строителната услуга още не е възникнала, този начин на изчисление е неотносим.
В хода на съдебното производство са приети заключенията на съдебно-оценителната и съдебно-счетоводната експертиза, които опровергават направените от ревизията изчисления. Така СОЕ, изготвена при стриктно прилагане метода на увеличената себестойност по чл.3, т.3 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. на МФ, е определила пазарната цена/себестойност към 16.08.2021 г. на всички СМР, извършени от жалбоподателя за изграждане обектите на И. Н. А. (7 подземни паркоместа, 2 подземни гаража, 1 магазин, 13 ателиета и 1 склад), на 812 849,03 лв. без ДДС. ССЕ, изготвена въз основа на установената от СОЕ стойност на преките строителни разходи по обектите на И. А. (812 849,03 лв.), е изчислила размера на ДДС - 162 569,81 лв., обаче към м.август 2021 г., за който период Съдът изложи обстойни мотиви, че в него не е настъпило данъчно събитие, пораждащо изискуемост на данъка и задължение за доставчика да го начисли. Предвид липсата на мотиви в РА относно цената на придобиване или себестойността на предоставената стока, тези липсващи мотиви не могат да бъдат заместени за първи път в съдебното производство.
Съдът намира, че ревизията по приходите неправилно е приложила материалния закон – приела е, че данъчната основа е пазарната цена на предоставеното право на строеж, без да обоснове причините, наложили това. Именно в тежест на органите по приходите е да установят съществуването на фактическите основания и да докажат изпълнението на законовите изисквания при издаването на ревизионен акт, което в конкретния случай не е сторено, въпреки дадените от Съда указания по разпределението на доказателствената тежест.
Крайният извод на Съда е за незаконосъобразност на издадения данъчен акт и като такъв същият следва да бъде отменен.
С оглед изхода на спора искането на жалбоподателя за присъждане на разноски е основателно и следва да се уважи. Съгласно списъка на разноските на л.66 той претендира разноски в общ размер 35 992,89 € (с левова равностойност 70 395,98 лв.) по адм.дело № 829/2023 г. на АССГ и по адм.дело № 9029/2024 г. на ВАС, както следва: 50 лв. за държавна такса, 1000 лв. депозит за СОЕ, 600 лв. депозит за ССЕ, 34 372,99 лв. адвокатско възнаграждение по адм.дело № 829/2023 г. на АССГ, 34 372,99 лв. адвокатско възнаграждение по адм.дело № 9029/2024 г. на ВАС. Адвокатското възнаграждение по адм.дело № 829/2023 г. на АССГ е заплатено по банков път, за което е представено платежно нареждане за кредитен превод (л.102 от адм.дело № 829/2023 г.). Адвокатското възнаграждение по адм.дело № 9029/2024 г. на ВАС е заплатено по банков път, за което е представено платежно нареждане и извлечение по сметка (л.63-

64 от адм.дело № 9029/2024 г.). По настоящото дело не се претендира адвокатско възнаграждение, нито съдебни разноски, като не се установява и такива да са направени.
По адм.дело № 829/2023 г. на АССГ процесуалният представител на ответника юк.К. в с.з. на 24.04.2024 г. е отправил възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. По адм.дело № 9029/2024 г. на ВАС процесуалният представител на ответника юк.Г. в с.з. на 04.11.2025 г. не е заявил възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.
Съдът съобрази нормата на чл.161, ал.2 ДОПК, съгласно която при прекомерно възнаграждение за адвокат без оглед на действителната правна и фактическа сложност на делото съдът може да присъди по-нисък размер на разноските в тази част, но не по-малко от минимално определения размер съобразно чл.36 от Закона за адвокатурата. Разпоредбата на чл.161, ал.2 ДОПК изисква Съдът да направи преценка за съотношението на цената на адвокатската услуга и фактическата и правна сложност на делото, като изложи мотиви относно фактическата и правна сложност на спора и се прецени съответствие между размера на възнаграждението и усилията на защитата. Съдът намира, че направеното от ответника възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение е неоснователно, тъй като същото е в размер, близък до минималния, определен в чл.8, ал.1 във вр.с чл.7, ал.2, т.6 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа (ред. ДВ, бр. 88 от 2022 г.): при интерес от 500 000 лв. до 1 000 000 лв. се предвижда възнаграждение в размер на 24 650 лв. плюс 3 % за горницата над 500 000 лв. При имуществен интерес на спора от 633 138,83 лв. дължимото адвокатско възнаграждение възлиза на 28 644,16 лв. Съдът анализира размера на претендираното адвокатско възнаграждение от 34 372,99 лв. спрямо извършеното по делото и предмета му, не го намира за прекомерно.
Размерът на адвокатското възнаграждение не е прекомерен и съответства на фактическата и правна сложност на делото, и е в съответствие с тълкуванията, дадени с Решение на Съда на ЕС от 25 януари 2024 г. по дело C-438/22, че посочените в Наредба № 1 от 09.07.2024 г. размери на адвокатските възнаграждения, могат да служат единствено като ориентир при определяне служебно на възнагражденията, но без да са обвързващи за съда, като същите подлежат на преценка с оглед вида на правния спор и съществуващия материален или нематериален интерес, вида и количеството на извършената работа и преди всичко фактическата и правна сложност на делото. Разноските за адвокатска защита не следва да бъдат редуцирани. Този извод Съдът обосновава с факта, че делото се отличава с фактическа сложност – документите по делото освен в кориците му са позиционирани и в 4 папки приложения. В хода на съдебното производство при първото му разглеждане са представени допълнителни писмени доказателства, изслушани са заключенията на СОЕ и ССЕ. Проведени са 5 съдебни заседания, наложителен е задълбочен анализ по приложението на материалния закон, проучена е и е цитирана практика на ВАС и на СЕС.
Ето защо в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в общ размер 35 992,89 € (с левова равностойност 70 395,98 лв.).
Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221522000608-091-001/17.08.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.П., потвърден с Решение № 1801/14.11.2022 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който РА на "Остент 1" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], вх.А, ап.16, ЕИК по Булстат:[ЕИК], са определени задължения по ЗДДС в размер на 579 675,58 лв. за данъчен период м.август 2021 г. и лихва от 53 463,25 лв.
ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, да заплати на "Остент 1" ООД със седалище в [населено място] и адрес на управление [улица], вх.А, ап.16, ЕИК по Булстат:[ЕИК], разноски в общ размер 35 992,89 € (тридесет и пет хиляди деветстотин деветдесет и две евро и 89 евро цента, с левова равностойност 70 395,98 лв. - (седемдесет хиляди триста деветдесет и пет

лева и 98 ст.) по адм.дело № 829/2023 г. на АССГ и по адм.дело № 9029/2024 г. на ВАС.
Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: