

# РЕШЕНИЕ

№ 16808

гр. София, 13.09.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,**  
в публично заседание на 30.05.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Терзиев**

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **7418** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).  
Производството е образувано по жалба на „Излак 11“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], Район „Красно село“, [улица], представлявано от Т. Н. И. – Управител, чрез адвокат Р. И. С., със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. А, ап. 2, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22220622003216-091-001/20.03.2023 г., издаден от К. Г. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и З. Т. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 806/13.06.2023 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП/.

Жалбоподателят оспорва РА в частта, относно установените му задължения:

- установени допълнителни задължения на основание чл. 102, ал. 3 от ЗДДС в общ размер на 467 139.00 лв. за данъчни периоди м. Февруари 2018 г., м. Юни 2018 г., м. Март 2019 г. и м. Април 2019 г., ведно с лихва за забава в размер на 184 948.89 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Подробни съображения в тази насока излага в жалбата. Претендира

отмяната на РА в оспорената част. В съдебно заседание жалбоподателят редовно уведомен, не се явява, не изпраща представител.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт А., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

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 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП е връчено на управителя на дружеството на 16.06.2023 г. /л.16/. Жалбата е подадена до Съда чрез административния орган на 30.06.2023 г., видно от поставения върху същата вх. № 53-04-477/30.06.2023 г. /л.5/, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220622003216-020-001/29.06.2022 г., издадена от К. Г. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на „Излак 11“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за следните видове задължения:

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 28.07.2017 г. до 31.05.2019 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 20.07.2022 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени З. Т. Н. – главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията и М. И. Ч. – старши инспектор по приходите /л.20-21/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22220622003216-020-002/19.10.2022 г., издадена от М. Й. С., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], съгласно Заповед № РД-842200-883/18.10.2022 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място] и Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място]. Със Заповед № РД-842200-883/18.10.2022 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място] е определено М. Й. С., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] за времето от 18.10.2022 г. до 21.10.2022 г. включително да изпълнява функциите на К. Г. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] на основание чл. 84, ал. 2 от ЗДСл вр. Предложение № 1552-228/18.10.2022 г. на Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място] /л.17-гръб-19/. Със ЗИЗВР е определено ревизията да завърши до 18.11.2022 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 15.12.2022 г. /л.23-24/.

Със ЗИЗВР № Р-22220622003216-020-003/16.11.2022 г., издадена от К. Г. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], е определено ревизията да завърши до 19.12.2022 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 17.11.2022 г. /л.25-26/.

ЗВР е издадена като електронен документ, подписана с професионален КУКЕП от К. Г. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], оправомощена като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.18-19/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220622003216-092-001/20.12.2022 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 10.01.2023 г. /л.27-53/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации, което е обсъдено и прието за частично основателно /л.80/.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22220622003216-091-001/20.03.2023 г. е издаден от К. Г. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и З. Т. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, връчен е на 27.03.2023 г. /л.54-59/.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са установени на основание чл. 102, ал. 3 от ДОПК допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 467 139.00 лв. за данъчни периоди м. Февруари 2018 г., м. Юни 2018 г., м. Март 2019 г. и м. Април 2019 г., ведно с лихва за забава в размер на 184 948.89 лв.

С Решение № 806/13.06.2023 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], оспореният ревизионен акт е:

1. Потвърден в частта на установени на основание чл. 102, ал. 3 от ДОПК допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 467 139.00 лв. за данъчни периоди м. Февруари 2018 г., м. Юни 2018 г., м. Март 2019 г. и м. Април 2019 г., ведно с лихва за забава в размер на 184 948.89 лв., както следва:

1.1. за м. Февруари 2018 г. – ДДС за внасяне в размер на 833.33 лв. върху данъчна основа в размер на 4 196.67 лв., ведно с лихва за забава;

1.2. за м. Юни 2018 г. - ДДС за внасяне в размер на 833.33 лв. върху данъчна основа в размер на 4 196.67 лв., ведно с лихва за забава;

1.3. за м. Март 2019 г. - ДДС за внасяне в размер на 104 098.10 лв. върху данъчна основа в размер на 52 490.51 лв., ведно с лихва за забава;

1.4. за м. Април 2019 г. - ДДС за внасяне в размер на 361 374.24 лв. върху данъчна основа в размер на 1 806 056.21 лв., ведно с лихва за забава;

Жалбата срещу РА е оставена като процесуално недопустима по отношение на данъчни периоди от м. Ю. 2017 г. до м. Януари 2018 г., м. Март 2018 г., м. Април 2018 г., м. Май 2018 г., от м. Ю. 2018 г. до м. Февруари 2019 г., поради липса на извършена корекция на деклариранияте от ревизираното лице резултати по ЗДДС. На основание чл. 88, ал. 1, т. 3 от АПК, производството в тази част е прекратено.

Предмет на съдебно оспорване и контрол е РА в потвърдената част с Решение № 806/13.06.2023 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], относно установените на основание чл. 102, ал. 3 от ДОПК допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 467 139.00 лв. за данъчни периоди м. Февруари 2018 г., м.

Юни 2018 г., м. Март 2019 г. и м. Април 2019 г., ведно с лихва за забава в размер на 184 948.89 лв.

Ревизията е първа за спорните периоди и видове задължения. На „Излак 11“ ЕООД не са извършвани предходни ревизии. На ревизираното лице са извършвани проверки по прихващане или възстановяване по ЗДДС, с последен проверен период 01.05.2019 г. – 31.07.2019 г., приключила с издаден Акт за прихващане или възстановяване № П-22220619143549004-001/13.09.2019 г.

При ревизията е установено, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е: за ревизирания период ревизираното дружество изгражда многофамилна жилищна сграда, в качеството на инвеститор в [населено място], [улица] с издадено Разрешително за ползване № СТ-05-272/22.02.2019 г. от Дирекция за национален строителен контрол.

Констатирано е, че през ревизирания период и по-конкретно, че към датата на възлагане на ревизията, от ревизирания субект е деклариран адрес за кореспонденция /чл. 8 от ДОПК/ в [населено място], [улица], ет. 2, ап. 7. В хода на ревизията е извършено посещение на този адрес, като е установено, че на същия липсват указателни табели за офис на „Излак 11“ ЕООД, което обстоятелство е отразено в Протокол № 1811712/11.07.2022 г. Установено е, че адресът на дружеството е променен: [населено място], [улица]. В хода на ревизията са установени свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, описани подробно на стр.1-8 от РД. Ревизираното лице е регистрирано по ЗДДС на 02.05.2019 г. Установено е, че същото притежава една банкова сметка, посочена на стр. 9 от РД.

В хода на проведената ревизия са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД/РА. С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено следното Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220622003216-040-001/22.07.2022 г. В отговор от негова страна на ревизиращия екип чрез електронен регистър в ИС Контрол на 11.08.2022 г. от страна на ревизираното лице са представени документи.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК в хода на ревизията са изпратени и връчени както следва: Искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица, държавни и общински органи – ИПДСПОТЛ № Р-22220622003216-041-001/15.11.2022 г. до „Кей Би Си Банк България“ АД. Получен е отговор с вх. № 17+00-585/18.11.2022 г.

С Протокол № Р-22220622003216-П.-001/12.10.2022 г. в хода на ревизията са приобщени събрани доказателства при извършена проверка на ревизираното лице за установяване на факти и обстоятелства с УИН № П-22220622003537. С Протокол № Р-22220622003216-П.-002/13.10.2022 г. в хода на ревизията са приобщени събрани доказателства при извършена проверка на ревизираното лице за установяване на факти и обстоятелства с УИН № П-22220619143549. Изготвено е Искане за разкриване на банкова тайна № Р-22220622003216-050-001/02.11.2022 г. до Софийски районен съд /СРС/. В отговор от СРС е изпратено Решение № 12560/10.11.2022 г. по описа на СРС. В хода на ревизията от страна на ревизиращия екип е извършено посещение в счетоводството на ревизираното дружество в [населено място], [улица], обективизирана в Протокол № 1813301/05.12.2022 г.

Установено е, че за данъчните периоди в обхвата на ревизията от страна на „Излак 11“ ЕООД няма декларирани облагаеми доставки. След извършен анализ на събраните документи, от страна на органите по приходите е установено, че въз основа на Разрешение за строеж № 38/10.03.2017 г., издадено от Столична община, в урегулиран поземлен имот № III-479, 480, кв. 288к, по плана на [населено място], Район „Красно село“, [жк], [улица], е разрешено построяване на „многофамилна жилищна сграда с офис, ателие и гаражи“ с обща площ от 619 кв.м. Разрешение за строеж № 38/10.03.2017 г. е издадено в полза на „Рифко Билдинг“ ООД, ЕИК:[ЕИК] /собственик на 50 % от процесния УПИ/ и на следните физически лица Е. К., С. К. и Е. Й., притежаващи в режим на съсобственост останалата част от недвижимия имот. От представен Нотариален акт от 21.03.2017 г. е установено, че „Рифко Билдинг“ ООД продава на „Излак Одрин“ ООД, ЕИК:[ЕИК] собствената си част от урегулирания поземлен имот.

С Нотариален акт № 131/09.06.2017 г. за създаване на съсобствен урегулиран поземлен имот, нотариално дело № 317/2017 г., е учредено право на строеж срещу задължение за построяване на многофамилна жилищна сграда. От представения нотариален акт за собственост № 131/09.06.2017 г., е установено следното: „Излак Одрин“ ООД и физическите лица Е. К., С. К. и Е. Й. учредяват в полза на „Излак 11“ ЕООД право на строеж върху урегулиран поземлен имот № III-479, 480, кв. 288к, по плана на [населено място], Район „Красно село“, [жк], [улица]. Уговорено е изграждането на жилища, офиси, ателиета и гаражи с разгърната застроена площ от 2 737.00 кв.м., като за всеки един от гореизброените учредители е описано с какви обекти и съответната квадратура ще бъдат обезпечени. Съгласно нотариалния акт, материалният интерес на учреденото право на строеж е в размер на 660 551.50 лв. От страна на ревизиращия екип е установено, че в случая са налице две насрещни доставки по смисъла на чл. 130, ал. 2 от ЗДДС, т.е. касае се за „бартер“. В тази връзка е направен извод, че доставката по учредяване на правото на строеж в полза на „Излак 11“ ЕООД не е освободена към 09.06.2017 г. Прието е още, че на тази дата от страна на ревизиращия субект е следвало да документира получаване на аванс за бъдеща облагаема доставка на строително-монтажни работи /СМР/. От страна на ревизираното лице е подадено в Отдел „Регистрация“ на ТД на НАП [населено място] за регистрация с вх. № 0000-0054997/17.04.2019 г. на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. От извършена проверка на представените документи, органите по приходите установяват, че за периода от 01.05.2018 г. до 30.04.2019 г. ревизираното лице има реализиран облагаем оборот в размер на 2 168 227.45 лв., формиран от продажба на недвижими имоти /апартаменти/. Констатирано е, че са извършени 18 броя продажби с нотариални актове от 10.04.2019 г. и 11.04.2019 г. Извършената проверка е приключена с Акт за регистрация по ЗДДС № 220421901151644/02.05.2019 г. Поради това е направен извод, че към 09.06.2017 г. от страна на „Излак 11“ ЕООД е реализиран облагаем оборот над 50 000.00 лв. и за него е възникнало задължение по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС да подаде заявление за регистрация по ЗДДС до 14.07.2017 г., съответно да бъде регистрирано до 28.07.2017 г.

Във връзка с установява на облагаемия оборот, подлежащ на облагане по ЗДДС по реда на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС за период от 28.07.2017 г. – 31.05.2019 г. на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ № Р-2222622003216-040-001/11.07.2022 г., с което са изискани по месеци оборотни ведомости, хронологии на СС от група 41, група 70, група 50 за периода на ревизията, както и извлечение от банкова сметка,

открита на името на ревизираното лице за периода на ревизията. От извършения анализ на представените счетоводни и банкови документи от страна на ревизиращите органи е установено, че от страна на „Излак 11“ ЕООД са получени два превода /на 28.02.2018 г. и 25.06.2018 г./, всеки от които на стойност 5 000.00 лв. или общо 10 000.00 лв. Констатирано е, че наредител на сумата е С. И. Д., с посочено основание за плащане – първа и втора вноска по предварителен договор за покупка на апартамент № 8 на [улица]. От представените месечни оборотни ведомости за 2018 г. е установено, че авансово получените суми са счетоводно отразени с дебитирането на Счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“ срещу кредит на Счетоводна сметка 411 „Клиенти“. В тази връзка е формиран извод, че на основание чл. 25, ал. 8 от ЗДДС, нерегистрираното лице е получило авансово суми по облагаема доставка и след датата на регистрацията си по с.з., полученото плащане съдържа данъка, който става изискуем към датата, на която става изискуем и данъкът по доставката – в случая м. Април 2019 г., когато всички обекти, собственост на „Излак 11“ ЕООД са били обект на продажба към трети лица, включително и С. И. Д..

С Протокол № П-22220622003216-П.-002/13.10.2022 г. в хода на ревизията са приобщени всички нотариални актове, с които през м. Април 2019 г. са продадени обектите, собственост на ревизираното дружество. В тази връзка от страна на приходните органи е установено, че за същия месец по кредита на Счетоводна сметка 701 „Приходи от продажби на продукция“ са осчетоводени обороти в общ размер на 2 168 227.45 лв. Констатирано е, че същата сметка кореспондира със Счетоводна сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“, в която по дебитата е отразена сумата в размер на 2 168 227.45 лв. Направен е извод, че от страна на „Излак 11“ ЕООД е реализиран облагаем оборот, формиран от продажбата на недвижимите имоти. В тази връзка на основание чл. 102, ал. 3 вр. чл. 67, ал. 2 от ЗДДС за данъчен период м. Април 2019 г. е прието, че за ревизирания субект е възникнало задължение за начисляване на данък в размер на 361 371.24 лв. върху данъчната основа в размер на 1 806 056.21 лв., ведно с лихва за забава.

Относно поетото задължение от страна на „Излак 11“ ЕООД във връзка с НА за учредяване право на строеж, от страна на ревизиращите органи е прието, че с издаването на Разрешение за ползване от 22.09.2019 г., за ревизирания субект е възникнало задължение да начисли ДДС за авансовото плащане, прието от ревизиращите за „бартер“ по смисъла на чл. 130, ал. 3 от ЗДДС, като данъчната основа е следвало да бъде определена по реда на чл. 26, ал. 7 от ЗДДС при материален интерес в размер на 660 551.50 лв. В тази връзка е прието, че на основание чл. 102, ал. 3 вр. чл. 25, ал. 8 от ЗДДС през м. Февруари 2019 г. за ревизираното дружество е възникнало основание за начисляване на ДДС в размер на 111 091.92 лв. върху данъчна основа в размер на 550 459.59 лв. От ревизиращите е посочено, че сумата на начисления данък ведно с начислените лихви за забава е отразена като задължение за м. Март 2019 г.

В хода на ревизията с ИПДПОЗЛ № Р-22220622003216-040-002/27.02.2023 г. от ревизираното дружество е изискано предоставяне на допълнителни данни относно начина на формиране на себестойността на сградата. От страна на „Излак 11“ ЕООД е представена – Таблица за площообразуване на процесната сграда, както и набраните разходи по изграждането до момента и въвеждането и в експлоатация, Счетоводни сметки 611 Разходи за външни

материали и 602 /1/ Разходи за основна дейност. От страна на приходните органи след обсъждане на възражението срещу РД, е посочено, че дори и да бъде прието, че ревизираното дружество е следвало да подаде заявление за регистрация до 14.07.2017 г. на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, то с оглед на приложимите законови разпоредби не следва да се начислява ДДС след м. Ю. 2018 г., тъй като отпадат основанията за задължителна регистрация. Поради това намира, че за м. Април 2019 г. и м. Май 2019 г. за ревизираното дружество не възниква задължение за начисляване на ДДС. В тази връзка издателите на РА са приели възражението за частично основателно, поради което крайните им изводи са различни с изводите на издателите на РД, и въз основа на това са определени спорните задължения на ДДС

С издадения РА е потвърдено, че към датата на учредяване на правото на строеж, съгласно НА № 133/09.06.2017 г. с материален интерес в размер на 660 551.50 лв., представляващо по смисъла на чл. 130 от ЗДДС „бартер“. Направен е извод, че доколкото от страна на ревизирувания субект е реализиран облагаем оборот по ЗДДС над 50 000.00 лв., то за него е възникнало задължение за регистрация по ЗДДС. На основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС е прието, че от страна на ревизираното лице е следвало да бъде подадено заявление за регистрация до 14.07.2017 г., респективно да бъде регистрирано до 28.07.2017 г. В тази връзка за м. Февруари 2018 г. и м. Юни 2018 г., когато от страна на С. И. Д. са получени двете авансови вноски, всяка от които в размер на 5 000.00 лв., с РА е начислено задължение за данък в размер на 833.33 лв. върху данъчна основа от 4 166.67 лв., ведно с лихва за забава, тъй като в конкретните данъчни периоди ревизираното дружество е следвало да има регистрация по ЗДДС.

От страна на издателите на РА са съобразени доводите на ревизиращия екип в РД – констатирано е, че основанията за регистрация са отпаднали на 01.08.2018 г., поради това, че за периода от 01.08.2017 г. до 31.07.2018 г. ревизираното лице няма облагаем оборот над 50 000.00 лв. С РА са установени и задължения към датата на издаване на разрешението за ползване на новопостроената сграда – 22.02.2019 г. В тази връзка е потвърден изводът, че към дата 22.02.2019 г. строежът е завършен, респективно за „Излак 11“ ЕООД е следвало да определи фактическата себестойност на предоставените в обезщетение обекти и да издаде на всеки един от учредителите фактури, с начислен ДДС в пълен размер.

В отговор на второто, изпратено до ревизираното лице ИПДПОЗЛ, от негова страна е представена таблица за определяне на застроената площ и процента идеални части от общите части на сградата и от правото на строеж. Въз основа на същата е определена разгърнатата застроена площ /РЗП/ на сградата в размер на 2 634.74 кв.м. От тях 506.94 кв.м. са обекти в полза на учредителите. Въз основа на отчетените обороти във връзка с построяването на сградата, установени от предоставените аналитични регистри по Счетоводни сметки 611 „Разходи за външни услуги“ и 602/1 „Разходи за основна дейност“, от страна на издателите на РА е прието, че себестойността на построената сграда е в размер на 2 044 616.08 лв. В тази себестойност е включено и придобитото право на строеж в размер на 660 551.50 лв. От страна на приходните органи е изчислена цената за кв.м., като общата

себестойност на сградата в размер на 2 705 167.58 лв. /2 044 616.08 лв. + 660 551.50 лв./ е разделена на РЗП от 2 634.74 кв.м., съответно себестойността на един квадратен метър е определена в размер на 1 026.73 лв. Изчислена е и пропорционална идеална част общо за учредителите на правото на строеж – общо 506.94 кв.м., респективно себестойността на имотите, които с НА от 01.03.2019 г. са прехвърлени от „Излак 11“ ЕООД, са изчислени в общ размер на 520 490.51 лв., или както следва:

а/ за Е. К. – Ателие № 1 и прилежащи общи части – общо 80.70 кв.м., респективно себестойност в размер на 82 857.12 лв.;

б/ за С. К. – Апартамент № 13, Гараж № 4 и прилежащи общи части – общо 137.93 кв.м., респективно себестойност в размер на 141 616.86 лв.;

в/ за Е. Й. – Апартамент № 14, Гараж № 5 и прилежащи общи части – общо 222.22 кв.м., съответно себестойност в размер на 228 159.94 лв.;

г/ за „Излак Одрин“ ООД – Апартамент № 15 и прилежащи общи части – общо 66.09 кв.м., съответно себестойност в размер на 67 856.59 лв.

От страна на ревизиращите органи е направен заключителен извод, че към датата на издаване на разрешението за ползване /22.02.2019 г./, от страна на „Излак 11“ ЕООД отново е реализиран облагаем оборот над 50 000.00 лв. и в тази връзка на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС от негова страна е следвало да бъде подадено заявление за регистрация по ЗДДС в 7-дневен срок или до 28.02.2019 г., респективно да му бъде издаден Акт за регистрация по ЗДДС до 06.03.2019 г. В тази връзка и на основание чл. 96, ал. 1, изр. второ вр. чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с РА върху данъчната основа в размер на 520 490.51 лв. са изчислени задължения за внасяне за м. Март 2019 г. в размер на 104 098.10 лв.

От страна на приходните органи е констатирано, че след 17.04.2019 г. сградата изцяло е продадена и останалите обекти в същата, съгласно нотариалните актове от 10.04.2019 г., 11.04.2019 г. и 17.04.2019 г., и с оглед отчетените по счетоводни данни приходи от продажби в общ размер на 2 168 227.45 лв. В тази връзка с РА и на основание чл. 102, ал. 3 вр. чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е прието за установено, че за м. Април 2019 г. ревизираното дружество дължи ДДС в размер на 361 374.24 лв. върху данъчна основа в размер на 1 806 056.21 лв.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза, с вещо лице дипломиран експерт – счетоводител д-р П. Д. К., която е даде заключение по следната задачи, поставени от жалбоподателя:

Моля да бъде допусната съдебно-счетоводна експертиза, която да провери счетоводството на „Излак 11“ ЕООД в периода 2017 г. – 2019 г. и да отговори на въпросите:

1. Осъществявало ли е дружеството доставки по смисъла на ЗДДС в периода 28.07.2017 г. – 22.02.2019 г.?

2. Ако са осъществени доставки, вещото лице да опише на коя дата са осъществени доставките, на каква стойност са и за какъв вид доставки се касае?.

Вещото лице установява, че съгласно издадено от Столична [община] за строеж № 38/10.03.2017 г. в УПИ № III-479, 480, кв. № 288к по плана на



[населено място], Район „Красно село“, [жк], [улица], е разрешено построяване на многофамилна жилищна сграда с офис, ателие и гаражи с обща площ 619 кв.м. Документът Разрешение за строеж е издаден в полза на „Рифко Билдинг“ ООД, ЕИК:[ЕИК], собственик на 50 % от процесния УПИ и на физическите лица Е. К., С. К. и Е. Й., притежаващи в съсобственост останалата част от имота. Съгласно НА от 21.03.2017 г., „Рифко Билдинг“ ООД продава на „Излак Одрин“ ООД, ЕИК: 20391793 собствената си част от УПИ. С НА № 131/09.06.2017 г. за създаване на съсобствен УПИ, по нотариално дело № 317/2017 г. е учредено право на строеж срещу задължение за построяване на многофамилна жилищна сграда. Съгласно НА № 131/09.06.2017 г. /л.153/, „Излак Одрин“ ООД и физическите лица Е. К. С. К. и Е. Й., учредяват в полза на „Излак 11“ ЕООД право на строеж върху процесния имот. Описано е общо договореното за изграждане с РЗП 2 737 кв.м., като за всеки от изброените учредители е посочено изрично с какви обекти и с каква квадратура ще бъдат обезпечени. Посочен е и материален интерес на учреденото право на строеж – 660 551.50 лв. Вещото лице посочва, че от страна на ревизиращите органи е посочено, че в случая има две насрещни доставки и по смисъла на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС е налице „бартер“. Въз основа на това от тяхна страна е констатирано, че доставката по учредяване на правото на строеж в полза на „Излак 11“ ЕООД е следвало да документира получаването на аванс за бъдеща облагаема доставка на СМР и в резултат на това е констатирано, че към дата 09.06.2017 г. от страна на „Излак 11“ ЕООД е реализиран облагаем оборот над 50 000.00 лв. и за него е възникнало задължение по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС да подаде заявление за регистрация о ЗДДС до 14.07.2017 г.

Съгласно ССЧЕ в случая срещу учредяване на право на строеж се предоставя строителна услуга и приложение намира нормата на чл. 130 от ЗДДС. Когато е налице доставка, по която възнаграждението /изцяло или частично/ е определено в стоки и 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. Данъчното събитие за доставките възниква по общите правила на закона. Доставката с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане /цялостно или частично/ по втората доставка. Размерът на данъчната основа за получено авансово плащане е равен на размера на данъчната основа на доставката с по-ранна дата. ССЧЕ акцентира, че е важно да се изясни дали към момента на учредяване на правото на строеж е издадено разрешение за строеж – в конкретния случай има данни, че има издадено Разрешение за строеж № 38/10.03.2017 г. Вещото лице посочва, че това е необходимо, тъй като съгласно чл. 45, ал. 2 от ЗДДС, учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка до момента на издаването на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж. Ако е издадено разрешение за строеж – доставката по учредяването е облагаема. Относно определянето на данъчната основа следва да се има предвид нормата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДС. Когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, без страните му да са 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, а в случаите на внос – на данъчната основа при вноса или на направените преки разходи за извършване на предоставената услуга. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е **пазарната стойност**, съгласно ССЧЕ.

Когато двете фирми са регистрирани по ДДС, съгласно ССЧЕ:

а/ фирма „А“ издава фактура с предмет на доставката – „учредено право на строеж“, която е: облагаема доставка, ако е издадено разрешение за строеж или освободена доставка, ако не е издадено разрешение за строеж, но съгласно чл. 45, ал. 7 от ЗДДС – с възможност доставката да се третира като облагаема;

б/ фирма „Б“ издава фактура за авансово плащане по строителство, като данъчната основа на това авансово плащане е равно на данъчната основа на доставката по учредяване на право на строеж. Тази доставка е облагаема и се начислява ДДС.

Когато фирмата – учредител на правото на строеж, е регистрирана по ДДС, а строителната фирма не е:

а/ фирма „А“ е регистрирана по ЗДДС и учредява право на строеж на фирма „Б“ – нерегистрирано по ЗДДС лице: Фирма „А“ издава фактура на датата на данъчното събитие на доставката – учредяване на право на строеж. За определянето на вида на доставката и относимо посоченото по-горе и чл. 45, ал. 2 и чл. 45, ал. 7 от ЗДДС.

б/ фирма „Б“, която не е регистрирана по ЗДДС, издава фактура за получено авансово плащане. Фирмата следва да се съобрази с текста на нормата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС за задължителна регистрация. Съгласно чл. 96, ал. 2 и ал. 4 от ЗДДС, в облагаемия оборот се включват и получените авансови плащания по облагаеми доставки. Ако стойността на авансовото плащане е над 50 000.00 лв. ще възникне задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборота /съобразно текста на изречение второ на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС/ и строителната фирма „Б“ ще се регистрира по ЗДДС.

Авансовото плащане ще е основание за задължителна регистрация по ЗДДС. Съгласно чл. 25, ал. 8 от ЗДДС, 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.

**При завършването на строителството на апартаментите, строителната фирма следва да начисли ДДС за тази доставка, включително и за авансовото плащане, съгласно ССЧЕ.**

Според вещото лице съгласно чл. 79, ал. 9 от ППЗДДС, в случаите на чл. 25, ал. 8 от ЗДДС, при възникване на данъчното събитие за доставката, регистрираното лице задължително издава фактура, **в която посочва цялата данъчна основа на доставката**. Или при материален интерес в размер на 660 551.50 лв., то през м. Февруари 2019 г. /с издаването на разрешението за ползване/ за „Излак 11“ ЕООД, според ССЧЕ, е възникнало

задължение да начисли ДДС в размер на 110 091.92 лв. върху данъчната основа в размер на 550 459.59 лв. Паралелно с това от С. Д. са получени две авансови вноски – всяка от които в размер на 5 000.00 лв., респективно е следвало да се начисли ДДС в размер на 833.33 лв. върху данъчна основа от 4 166.67 лв. за м. Февруари 2018 г. и за м. Юни 2018 г. /съобразно датите, на които са получени авансите/. След това за периода от 01.08.2017 г. до 31.07.2018 г., експертизата установява, че „Излак 11“ ЕООД няма облагаем оборот над 50 000.00 лв.

На 22.02.2019 г. е издадено разрешение за ползване на новопостроена сграда – респективно е следвало да се определи фактическа себестойност на предоставените в обезщетение обекти и да бъде издадена фактура на всеки от учредителите на правото на строеж, като е следвало да се начисли пълен размер на ДДС. РЗП на сградата е 2 634.74 кв.м. /съобразно представена в хода на ревизията таблица със застроени площи и процента идеални части на сградата и от правото на строеж/. От тях 506.94 кв.м. са обекти в полза на учредителите. Дотолкова, че не са издадени фактури следва да са направи изчисление за един кв.м., за да се определят евентуалните стойности на неиздадените фактури към учредителите на правото на строеж.

Вещото лице споделя изчисленията на приходните органи /стр. 6 от решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП или л.12/, където е определена цена за 1 кв.м., както следва:

- по счетоводни данни на „Излак 11“ ЕООД себестойността на сградата – 2 044 616.08 лв. В тази себестойност, съгласно ССЧЕ следва да се включи и придобитото право на строеж – 660 551.50 лв. Или общата себестойност на сградата 2 705 167.58 лв. /2 044 616.08 лв. + 660 551.50 лв./. Общата себестойност /2 705 167.58 лв./ следва да се раздели на РЗП /2 634.74 кв.м./ и да се получи себестойността на 1 кв.м. площ – 1 026.73 лв. Общо обезщетението в полза на учредителите /описано по-горе в ССЧЕ/ е 506.94 кв.м. или себестойността на имотите, които с НА от 01.03.2019 г. са прехвърлени от „Излак 11“ ЕООД е 520 490.51 лв. /506.94 кв.м. \* 1 026.73 лв./, които към различните учредители, съгласно ССЧЕ е следвало да бъдат фактурирани, както следва:

а/ Е. К. – 80.70 кв.м. \* 1 026.73 лв./кв.м. = 82 857.12 лв.;

б/ С. К. – 137.93 кв.м. \* 1 026.73 лв./кв.м. = 141 616.86 лв.;

в/ Е. Й. – 222.22 кв.м. \* 1 026.73 лв./кв.м. = 228 159.94 лв.;

г/ „Излак Одрин“ ООД – 66.09 кв.м. \* 1 026.73 лв./кв.м. = 67 856.59 лв.

Или към датата на издаване на разрешението за ползване /22.09.2019 г./ „Излак 11“ ЕООД е имало облагаем оборот в размер на данъчна основа = 520 490.51 лв. и е следвало, съгласно ССЧЕ да начисли ДДС в размер на 104 098.10 лв.

След 17.04.2019 г. „Излак 11“ ЕООД е извършило 18 броя продажби на останалите обекти в сградата, съгласно нотариални актове от 10.04.2019 г., 11.04.2019 г. и 17.04.2019 г., от което по счетоводни данни в „Излак 11“ ЕООД са отчетени приходи от продажби в размер на 2 168 227.45 лв., върху които отново е следвало да начисли ДДС в размер на 361 374.24 лв. върху данъчна основа 1 806 856.21 лв.

Вещото лице установява, че от страна на ревизиращите органи е

допуснатата грешка при това изчисление, защото ако се изчисли в общия размер на приходите от продажби 2 168 227.45 лв., включеното вътре ДДС се получава сумата **1 806 856.21 лв.**, а не както е посочено на л. 12 от делото, стр. 6 от решението на директора на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] сума в размер на **1 806 056.21 лв.** Посочено е изрично, че доколкото вещото лице няма правото да утежнява положението на ревизираното дружество, тази констатация за допуснатата техническа грешка в изчислението не следва да се кредитира, тъй като е направена с цел прецизност на представените изчисления.

Съдът ще коментира приетото и неоспорено експертно заключение в хода на настоящето съдебно производство при излагане на правните си изводи.

***При така установената фактическа обстановка, Съдът достига до следните правни изводи:***

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените 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.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от 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 представените по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. и Заповед № РД-842200-883/18.10.2022 г., издадени от Директор на ТД на НАП [населено място], издадени от Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, ЗВР и последващата ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация – К. Г. М. и М. Й. С. /л.17-19/.

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 от ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с

допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на лично на ревизираното лице. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде писмено възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Същото е прието за частично основателно и е взето предвид при издаване на РА. РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 от ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от справка в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. Според чл. 28, ал. 1 от 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 Наредба 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 от ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от публичния регистър <https://www.b-trust.org>, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от

доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, включително и от представените от ответника доказателства за валиден КУКЕП, се установява, че 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. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и не е нищожен.

#### **По приложението на материалния закон, Съдът намира следното:**

Съдът намира изводите на органите по приходите за правилни и законосъобразни по следните съображения:

Безспорно от доказателствата по делото, включително и от приетата, и неоспорена от страните ССЧЕ е, че сделката, изповядана с Нотариален акт за създаване на съсобствен УПИ № 131/09.06.2017 г. е сключена в условията на „бартер“. Законовата регламентация на „бартера“ е уредена в Закон за задълженията и договорите и по-конкретно в нормите на чл. 222 и чл. 223, Директива 2006/112/ЕО на Съвета на ЕС от 2006 г., чл. 130, чл. 45 и чл. 26, ал. 7 от ЗДДС.

Нормата на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС определя бартера като 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. Нормата на чл. 222 от ЗЗД определя, че с договора за замяна страните се задължават да си прехвърлят взаимно собствеността върху вещи или други права. Съгласно чл. 130, ал. 2 от ЗДДС, определя, че данъчното събитие за доставките по ал. 1 възниква по общите правила на закона. Доставката по ал. 1 с по-ранна дата на възникване на данъчното събитие се счита за авансово плащане /цялостно или частично/ по втората доставка /чл. 130, ал. 3 от ЗДДС/.

В нормата на чл. 45, ал. 2 от ЗДДС е предвидено, че освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, както и отдаването и под наем или аренда.

Разпоредбата на чл. 96, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС в относимата редакция по

случая, предвижда, че всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000.00 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. Облагаемият оборот е сумата от данъчните основи на извършените от лицето: 1. облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка; 2. доставки на финансови услуги по чл. 46 и 3. доставки на застрахователни услуги по чл. 47.

Както се посочи по-горе, легалната дефиниция за „бартер“ е дадена в чл. 130, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която: 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.

С разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС се определя, че за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. За облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Лицето дължи данък и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, и за облагаемите вътреобщностни придобивания, осъществени през този период.

В процесния случай и с оглед приетата по делото ССЧЕ, Съдът намира, че е важно да се изясни дали към момента на учредяване на правото на строеж е било налице издадено разрешение за строеж, а в случая и по делото са налице такива данни, че има издадено Разрешение за строеж № 38/10.03.2017 г. Това обстоятелство е с изключителна важност, предвид че съгласно нормата на чл. 45, ал. 2 от ЗДДС, учредяването или прехвърлянето на право на строеж се счита за освободена доставка до момента на издаване на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж. Ако е издадено разрешение за строеж, то доставката по учредяването е облагаема. Относно определянето на данъчната основа в този случай следва да се има предвид нормата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДС, съгласно която: *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, а в случаите на внос - на данъчната основа при вноса или на направените преки разходи за извършване на предоставената услуга. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена.*



Съгласно ССЧЕ в процесния случай срещу учредяване на право на строеж се предоставя строителна услуга и следва да бъде приложена нормата на чл 130 от ЗДДС. Съгласно ал. 1 на тази норма, 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. Чл. 130, ал. 2 от ЗДДС определя, че данъчното събитие за доставките по ал. 1 възниква по общите правила на закона. Алинея 3 на същата разпоредба, определя, че доставката по ал. 1 с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане /цялостно или частично/ по втората доставка. Чл. 130, ал. 4 от ЗДДС, определя, че за целите на ал. 3 размерът на данъчната основа за полученото авансово плащане е равен на размера на данъчната основа на доставката с по-ранна дата.

Съгласно ССЧЕ, в случая авансовото плащане ще е основание за задължителна регистрация по ЗДДС. Нормата на чл. 25, ал. 8 от ЗДДС определя, че 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, се счита, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката. При завършването на строителството на апартаментите, строителната фирма следва да начисли ДДС за тази доставка, включително и за авансовото плащане. Нормата на чл. 79, ал. 1 от ППЗДДС, в случаите по чл. 25, ал. 8 от ЗДДС, при възникване на данъчното събитие за доставката, регистрираното лице задължително издава фактура, в която посочва цялата данъчна основа на доставката.

С оглед на гореизложеното и установеното от вещото лице, при материален интерес в размер на 660 551.50 лв., то през данъчен период м. Февруари 2019 г., с издаването на разрешението за ползване за ревизираното дружество е възникнало задължение да начисли ДДС в размер на 110 091.92 лв. върху данъчна основа в размер на 550 459.59 лв. Безспорно със ССЧЕ е установено, че паралелно с това от С. Д. са получени две авансови вноски – всяка, от които в размер на 5 000.00 лв., респективно е следвало да бъде начислявано ДДС в размер на 833.33 лв. върху данъчна основа от 4 166.67 лв. за данъчен период м. Февруари 2018 г. и м. Юни 2018 г., съобразно датите, на които са получавани авансовите плащания. Установено е, че за периода от 01.08.2017 г. до 31.07.2018 г. „Излак 11“ ЕООД не разполага с облагаем оборот над 50 000.00 лв.

По делото безспорно се установи, че на 22.02.2019 г. е издадено разрешение за ползване на новопостроена сграда, и съгласно ССЧЕ е следвало да се определи фактическа себестойност на предоставените в обезщетение обекти и да бъде издадена фактура на всеки от учредителите на правото на строеж, като от страна на ревизирувания субект е следвало да бъде начислен ДДС в пълен размер. Вещото лице на стр. 5-6 от констативно-съобразителната част на експертизата установява, че към датата на издаване на разрешението за ползване /22.02.2019 г./ ревизираното дружество е имало облагаем оборот в размер на данъчна основа = 520 490.51 лв. и е следвало да начисли ДДС = 104 098.10 лв. След 17.04.2019 г. от страна

на ревизирания субект са извършени 18 броя продажби на останалите обекти, съгласно нотариални актове от 10.04.2019 г., 11.04.2019 г. и 17.04.2019 г., от което по счетоводни данни в „Излак 11“ ЕООД са отчетени приходи от продажби в размер на 2 168 227.45 лв., върху които отново е следвало да начисли ДДС в размер на 361 374.24 лв. върху данъчна основа 1 806 856.21 лв.

Следва да се има предвид, че Съдът кредитира заключението в частта относно допуснатата техническа грешка при изчислението на ревизиращите, но съгласно нормата на чл. 160, ал. 6 от ДОПК, със съдебното решение, Съдът не може да изменя ревизионния акт във вреда на жалбоподателя. В случая от страна на приходната администрация е следвало да бъде издаден ревизионен акт за поправка на ревизионен акт, което в случая не е сторено.

Правилно от страна на органите по приходите е акцентирано в оспорения ревизионен акт, респективно потвърждаващото го решение, че в процесния случай въз основа на сделката, изповядана с горесцитирания нотариален акт, възникват две доставки, или – т. нар. „бартер“, уреден с разпоредбата на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС. Както се посочи по-горе, режимът на доставките при бартер се определя по общите правила на закона. Установи се по делото, че към момента да учредяване на правото на строеж е издадено разрешение за строеж, а именно на 10.03.2017 г., поради което правилни са изводите на приходните органи, че доставката не е освободена. Както се посочи, при бартера, първата по време доставка е авансовото плащане по втората по време доставка. Следователно след като за дружеството-строител данъчното събитие ще настъпи на по-късен етап /датата на издаване на разрешението за ползване или предаване на обектите/, то едва след неговото настъпване данъкът ще стане изискуем при условията на чл. 27, ал. 6 от ЗДДС. Следователно, правилно от страна на приходните органи е прието, че към 22.02.2019 г. /датата на издаване на разрешението за ползване/ от страна на ревизираното лице е следвало да бъде определена себестойността на построената сграда, поради което е възникнало повторно основание за регистрация по ЗДДС.

В случая това е доставката по изграждане на недвижим имот в полза на учредителите на правото на строеж, която представлява облагаема доставка и се включва при формиране на облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС. За това свидетелстват доказателствата по делото и ССЧЕ. По тези облагаеми доставки /строителни услуги/ ревизираният субект е доставчик и те са определящи за определяне на облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС.

Следователно и по изложените по-горе мотиви, Съдът не споделя изложените в жалбата възражения, че формираният от ревизираното лице оборот е формиран от освободени доставки – учредяването или прехвърлянето на право на строеж до момента на издаването на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж, поради което за него не е възникнало задължение за регистрация по ЗДДС след прехвърляне на прага от 50 000.00 лв. за задължителна регистрация по реда на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС.

Съгласно чл. 65 от Директива 2006/2012/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност,

който е транспониран с разпоредбата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума. Съгласно т. 35 от решение на Съда на Европейския съюз (СЕС) от 13.03.2014 г. по дело C-107/20013, чл. 65 от Директива 2006/2012/ЕО представлява отклонение от правилото на чл. 63 от Директивата, че данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем когато стоките или услугите са доставени, и като такова трябва да се тълкува стриктно (Решение от 21 февруари 2006 г. по дело BUPA Hospitals и Goldsborough Developments, C-419/02, R., стр. I-1685, т. 45). Така, за да може да бъде ДДС изискуем при такива обстоятелства, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т. е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане (Решение по дело BUPA Hospitals и Goldsborough Developments, т. 48) – т. 36 от решението на СЕС по дело C-107/20013.

В процесния случай са налице договорни отношения между страните, данъчните събития са били сигурни към момента на авансовите плащания и е доказана връзката между плащанията. Следователно, към момента на учредяване на правото на строеж бъдещата строителна услуга е точно определена. Налице е пряка връзка между доставката на правото на строеж и доставката на строителната услуга, тъй като учреденото право на строеж е насрещната престация на строителната услуга и именно то я прави дължима. След като са налице всички релевантни елементи на бъдещата доставка към момента на авансовите плащания, дружеството дължи начисляване на ДДС върху стойността им при достигнатия праг за регистрация по ЗДДС, при осъществени материални предпоставки на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

При така установеното и въз основа на събраните по делото доказателства, обсъдени поотделно и в съвкупност, Съдът намира, че оспореният РА в цялост е правилен и законосъобразен, поради което жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора, заявената от ответника претенция само за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. Общият материален интерес по делото е в размер на 652 087.89 лв. /главница в размер на 467 139.00 лв. и лихва за забава в размер на 184 948.89 лв./ В тази връзка и на основание чл. 7, ал. 2, т. 6 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 29 212.63 лв. /двадесет и девет хиляди двеста и дванадесет лева и 63 стотинки/.

***По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,***

**Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалба на „Излак 11“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на

управление: [населено място], Район „Красно село“, [улица], представлявано от Т. Н. И. – Управител, чрез адвокат Р. И. С., със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. А, ап. 2, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22220622003216-091-001/20.03.2023 г., издаден от К. Г. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и З. Т. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 806/13.06.2023 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите.

**ОСЪЖДА** „Излак 11“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], Район „Красно село“, [улица], представлявано от Т. Н. И. – Управител, чрез адвокат Р. И. С., със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. А, ап. 2, да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 29 212.63 лв. /двадесет и девет хиляди двеста и дванадесет лева и 63 стотинки/.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

**СЪДИЯ:**