

РЕШЕНИЕ

№ 539

гр. София, 28.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в
публично заседание на 27.02.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Мадлен Петрова

при участието на секретаря Даниела Иванова и при участието на
прокурора Георгиев, като разгледа дело номер **6991** по описа за **2011** година
докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК във връзка с чл. 226 от
АПК.

Образувано е по повод решение № 3094/02.03.2011г. постановено по адм. дело № 9820/2010г., с което Върховен административен съд е отменил решение № 1510/17.05.2010г. на АССГ, по адм. дело № 9025/2009г. и е върнал делото за ново разглеждане по отношение законосъобразността на РА № [ЕГН]/05.02.2009г. на орган по приходите при ТД на НАП [населено място], мълчаливо потвърден на основание чл. 156, ал. 4 от ДОПК чрез непроизнасяне от директора на дирекция ОУИ, в частта на установените задължения по ЗДДС в размера над 74 446.83 лева до 327 414.47 лева за данъчни периоди от 01.04.2006г. до 31.01.2008г., произтичащи от начислен данък върху получени от [фирма] плащания от физически лица за продажби на недвижими имоти и данък при условията на бартер – учредяване право на строеж срещу задължение за извършване на строителна услуга.

Жалбоподателят твърди, че с РА е начислен два пъти ДДС върху получените от дружеството плащания от физически лица за покупко – продажба на недвижими имоти, тъй като данъкът е начислен през следващи данъчни периоди. Подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт в частта, предмет на съдебен спор в настоящото производство, се развиват в представената по делото писмена защита на процесуалния представител на жалбоподателя.

Искането до съда е за отмяна на акта в оспорената част.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” не се

представлява в настоящото производство и не изразява становище по предмета на настоящия съдебен спор. При предходното разглеждане на делото в първа инстанция, ответникът, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли да се отхвърли като неоснователна.

Участващият в делото прокурор от Софийска градска прокуратура, счита, че жалбата е неоснователна.

Административен съд, С. град като взе предвид доводите на страните и прецени събраните по делото доказателства приема от фактическа и правна страна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна против ревизионен акт, който е обжалван по административен ред и не е отменен. При оспорването е спазен и предвиденият от закона преклузивен срок по чл. 156, ал. 5 от ДОПК. В тази връзка съдът съобрази, че жалбата до директора на дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на 12.10.2009г.. Броен от този начален момент 45-дневния срок по чл. 155, ал.1 от ДОПК /в приложимата по време редакция/ изтича на 27.11.2009г. В този срок решаващият орган не се е произнесъл, поради което и на основание чл. 156, ал. 4 от ДОПК ревизионният акт се счита мълчаливо потвърден. Жалбата до съда от 30.11.2009г. е подадена в 30 – дневния преклузивен срок, поради което е процесуално допустима.

При разглеждането на спора по същество и съобразно указанията на касационната инстанция, дадени в мотивите на решение № 3094/02.03.2011г. на Върховен административен съд постановено по адм. дело № 9820/2010г., настоящият съдебен състав намира следното:

Ревизионното производство по отношение на [фирма], [населено място] е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 801059/20.02.2008г., изменена със ЗВР № 803032/02.06.2008г., издадена от М. Г. Р. на длъжност началник сектор ”Ревизии” в дирекция ДОК на ТД на НАП - С. град. В обхвата на ревизията са включени задълженията на дружеството по ЗДДС за периода 01.04.2006г. - 31.01.2008г.

Органът възложил ревизията черпи правомощията си по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК от заповед № РД-01-131/22.07.2007г. на директора на ТД на НАП [населено място].

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад № 804097/18.08.2008г, подписан от ревизиращите органи по приходите Е. М. Н. – на длъжност главен инспектор по приходите и ръководител екип и Х. Б. М. на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП [населено място].

Ревизираното дружество е упражнило правото си на защита срещу констатациите на ревизиращите органи по приходите, като на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подало писмени възражения вх. 53-04-47/22.01.2009г., една част от които са уважени при определяне на задълженията по ЗДДС за ревизираните периоди.

Ревизията е приключила с издаването на оспорения ревизионен акт № [ЕГН]/05.02.2009г. от Е. М. Н., оправомощен със Заповед за определяне на компетентен орган /ЗОКО/ № К 804097/18.11.2008г. на органа възложил ревизията.

Жалбоподателят оспорва фактическите констатации на органите по приходите и определените му задължения като твърди, че е начислил дължимия данък върху плащанията от купувачите по сключените от него продажби на недвижими имоти в други данъчни периоди и че на практика е обложен два пъти за едни и същи доставки. В тази връзка и предвид указанията на касационната инстанция, които съгласно чл. 224 от АПК са задължителни при новото разглеждане на делото, в хода на съдебното производство по настоящото дело е назначена допълнителна съдебно – счетоводна

експертиза.

В заключението на в.л. Е. Й. А. и изготвеното към него допълнение от 17.02.2012г. е извършена съпоставка на плащанията, от всяко от физически лица, издадените от К. 4 ЕАД фактури и извършените корекции в РА, резултатите, от която следва да бъдат обсъдени на основание чл. 202 от ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК при преценката за материална законосъобразност на начисления данък в съответния данъчен период.

При така установените факти, съдът приема от правна страна следното:

Предмет на оспорване по първоначалната жалба е РА изцяло или определените задължения в общ размер на 331 417.46 лева изцяло, от които 243 248.12 лева /отказ на право на данъчен кредит и допълнително начислен ДДС/ и лихва в размер на 88 169.34 лева.

Решението на АССГ по адм. дело № 9025/2009г. не е обжалвано и е влязло в сила в частта на отказаното право на данъчен кредит в размер на 4000 лева за данъчен период м.01.2008г. т.е. предмет на касационна проверка са били задължения в общ размер от 327 414.47 лева.

С влезли в сила съдебни актове на АССГ по адм. дело № 9025/2009г. и ВАС по адм. дело 9820/2010г., ревизионният акт е потвърден в частта, в която е отказано право на данъчен кредит в размер на 50 789.84 лева по фактури издадени от А. 3000 ЕООД и Вестникарска група Б. АД, както и в частта на присъдените разноси в размер на 1114 лева.

С решението на ВАС, ревизионният акт е отменен в частта на отказаното право на данъчен кредит за м.04 и м.09.2007г. в общ размер на 23 654.99 лева.

ВАС е отменил решението на АССГ и в останалата част по отношение на определените задължения над сумата от 74 446.83 лева до пълния размер на обжалваните задължения от 327 414.47 лева за целия ревизиран период от 01.04.2006г. до 31.01.2008г., както и в частта на присъдените разноси в размер на 5567 лева и е върнал делото за ново разглеждане от друг състав. Така определените задължения произтичат не от отказ на право на данъчен кредит, а от допълнително начислен ДДС по доставки, с предмет продажба на недвижими имоти и вещни права върху недвижими имоти. Законосъобразността на така определените задължения е предмет на съдебен контрол за законосъобразност при новото разглеждане на спора в настоящото производство.

Съгласно чл. 160, ал.2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност на ревизионния акт обхваща преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 7, ал.1, т. 4 от Закона за НАП в кръга на определените му правомощия съгласно Заповед за определяне на компетентен орган /ЗОКО/ № К 804097/18.11.2008г., издаден от орган по възлагане на ревизии с компетентност по чл. 112, ал.2, т.1 във връзка с чл.119 от ДОПК.

При преценката за валидност на акта, съдът съобрази и обстоятелството, че не се установяват издадени ДАПВ и АПВ по отношение на спорните данъчни периоди. В ревизионния доклад /стр.11/ е описан АПВ № 9541/11.01.2007г., с който са прихванати задължения на дружеството по справка – декларация за м.02.2006г. и задължения по предходен РА № 0302717/21.09.2006г., които са неотносими към

ревизираните данъчни периоди.

При издаването му е спазена предвидената от закона писмена форма.

Не се констатираха съществени нарушения на правилата за провеждане на ревизията, които да обосноват незаконосъобразност на ревизионния акт на процесуално основание. От представените по делото доказателства е видно, че всички актове по образуване и провеждане на ревизията са връчени на ревизираното лице. Дружеството е упражнило правото си на защита по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, като част от възраженията му са уважени при издаването на ревизионния акт.

Основният спор по делото касае спазването на действащия по време материален закон при извършеното начисляване на ДДС.

В тази връзка следва да се посочи, че материалноправните предпоставки за възникване на данъчно събитие, начисляване на ДДС и правилата за определяне на данъчната основа, за периода на 2006г. се определят от ЗДДС /обн., ДВ, бр. 153 от 23.12.1998г., в сила от 1.01.1999г., отм. от 01.01.2007г./ За ревизираните периоди от 2007г. приложим материален закон е действащият ЗДДС /обн., ДВ, бр. 63 от 4.08.2006г., в сила от 01.01.2007г./

Съгласно чл. 25, ал. 3, т.1 от ЗДДС /отм./ задължението за начисляване на данък добавена стойност възниква за регистрираното лице на датата, на която настъпва данъчно събитие и данъкът става изискуем. По силата на чл. 25, ал.1 от ЗДДС /отм./ данъчното събитие по смисъла на този закон възниква на по-ранната от двете дати: 1. датата на прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока или датата на завършването на услугата или 2. датата на плащането (цялостно или частично авансово плащане).

На това основание основната защитна теза на жалбоподателя, подробно развита в жалбата и в представената по делото писмена защита на процесуалния му представител, не може да бъде споделена. От тълкуването на чл. 25, ал. 3 във връзка с ал.1 от ЗДДС /отм./ се налага извод, че в случаите когато плащането по облагаема доставка предхожда прехвърляне правото на собственост, то към момента на извършването му /цялостно или частично/ за [фирма] в качеството му на регистрирано по ЗДДС лице е възникнало задължение да издаден данъчна фактура и да начисли данъка към този момент.

Аналогична е и правната уредба на датата на настъпване на данъчно събитие по ЗДДС в сила от 01.01.2007г. Съгласно чл. 25, ал.2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. По силата на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС /в приложимата за 2007г. редакция/, когато преди да е възникнало данъчно събитие по чл. 25, ал.2 от същия закон, се извърши плащане по доставката, данъкът стана изискуем при получаване на плащането, с изключение на плащане, свързано с втребобщностна доставка.

С оглед на изложеното материална законосъобразност на начисления допълнително ДДС следва да се преценява за всеки данъчен период поотделно, според изложените в мотивите на ревизионния акт фактически основания за начисляването му, начина на определяне на данъчната основа и размера на дължимия данък. Въз основа на тази преценка, следва да се спазят и указанията на касационната инстанция, като се провери дали за процесните продажби, данъкът е начислен два пъти.

С ревизионния акт по отношение на К. 4 ЕООД е начислен допълнително ДДС както следва:

За данъчен период м.07.2006г. е начислен данък по документи - фактура №

64/13.07.2006г. и фактура № 65/14.07.2006г. като е определен резултат за периода „ДДС за внасяне” в размер на 3009.70 лева и съответните лихви, при деклариран от жалбоподателя по СД по ЗДДС, данък за възстановяване в размер на 7780.13 лева.

В хода на ревизията е установено, че в този данъчен период дружеството не е издавало фактури с посочените номера, нито такива фактури са отразени в дневника за продажби за м.07.2006г. Според мотивите на ревизионния акт, ДДС се начислява въз основа на счетоводните записвания на ревизираното лице по кредита на сметка 4112 - Клиенти и по дебита на сметка 5035, по които сметки е отразена като постъпила сумата от 35 693.89 лева по банков път от клиент. Като номер и дата на документа, с който е взета счетоводната операция в журнала на счетоводните сметки е посочена фактура № 64/13.07.2006г. Аналогични са и фактическите констатации по отношение на фактура № 65/13.07.2006г. При тези фактически данни, издателят на ревизионния акт е възприел изводите в ревизионния доклад, че по тези фактури се касае до авансови плащания, свързани с основната дейност на ревизираното дружество – продажба на недвижими имоти, които представляват данъчни събития на основание чл. 25, ал.2 от ЗДДС /отм./

С ревизионния акт е прието за основателно възражението на жалбоподателя срещу допълнително начисления ДДС, че в данъчен период м.07.2006г. не следва да се начислява ДДС върху получени плащания по ПКО №1/10.07.2006г. в размер на 5 000 лева, ПКО № 2/11.07.2006г. в размер на 5000 лева и по ПКО № 3/13.07.2006г. и ПКО № 4/14.07.2006г., тъй като върху същите плащания данъкът е начислен, макар и по-късно, в данъчен период м.11.2006г. по фактура № 245/30.11.2006г., която е включена в СД по ЗДДС за този период.

От изложеното следва, че в данъчен период м.07.2006г. допълнителното задължение за ДДС е определено само въз основа на констатираните при ревизията като осчетоводени и получени плащания на обща стойност 64 738.89 лева по документи определени в РА като „фактура” № 64/13.07.2006г. и „фактура” № 65/13.07.2006г.

Вещото лице в заключението от 21.11.2011г. посочва, че тези плащания са направени, съответно от Р. С. Ц. и от И. М.. В ревизионния акт липсват мотиви относно конкретния размер на така начисления данък, посочена е само промяната в резултата за периода – ДДС за внасяне от 3009.70 лева. От извършената съпоставка с декларирания от жалбоподателя резултат за същия период – 7780.13 лева, се установява, че резултатът за внасяне е разликата между декларираната сума и дължимия ДДС в размер на 10 789.81 лева, начислен с РА върху сумата на получените плащания от 64 738.89 лева при спазване правилото на чл. 56, ал. 2 от ЗДДС /отм./ или $10\,789.81 - 7780.13 = 3009.70$ лева ДДС за внасяне.

От приложените по делото писмени доказателства, се установява, че плащането, направено от Р. Ц. касае придобиване право на собственост върху имот апартамент № 20, изграден в груп строеж и съответните ид.ч. от правото на строеж върху мястото, осъществено с нотариален акт с нотариален акт № 043, том V рег. № 19113, дело № 790 от 24.10.2006г. Поради това и на основание чл. 25, ал.3 от ЗДДС /отм./ за плащането от 35 693.89 лева, за което се установява, че е част от цената по цитирания нотариален акт законосъобразно с РА е начислен ДДС към момента на извършването му в данъчен период м.07.2006г. Размерът на дължимия ДДС върху тази сума е 5 948.98 лева.

Издаването на фактура през м.11.2006г. за тази сума не променя изводите за изискуемост на данъка в данъчен период м.07.2006г., тъй като това е обусловено от

момента на настъпване на данъчно събитие /момента на плащането/, а не от момента на издаване на фактурата.

Така начисленият с ревизионния акт ДДС в размер на 5 948.98 лева следва да се вземе предвид при преценката за законосъобразност на определената данъчна основа и начисления данък в данъчен период м.10.2006г. за продажбата на същия имот към момента на сключване на нотариален акт № 043/24.10.2006г. и при преценката на определените данъчни задължения за м.11.2006г., в който период [фирма] е издал фактура № 245/30.11.2006г. с данъчна основа 39885,64 лена и ДДС - 7977,13 лева, както и опростена фактура с № 246/30.11.2006г., с данъчна основа 23525,02 лева.

По отношение на другото плащане в размер на 29 045 лева, документирано с фактура/б.б. № 65/14.07.2006г., за което вещото лице е установило, че е направено от И. М. и за което по делото не са налице доказателства, че касае авансово плащане по облагаема доставка с предмет продажба на недвижим имот, ревизионния акт се явява незаконосъобразен. Не се установяват предпоставките по чл. 25, ал.3 от ЗДДС /отм./, за настъпване на данъчно събитие в този период, поради което ревизионният акт, в частта, в която е начислен ДДС в размер на 4 840.83 за данъчен период м.07.2006г., следва да бъде отменен.

По този начин резултатът за м.07.2006г. определен с ревизионния акт – ДДС за внасяне в размер на 3009.70 лева се променя на ДДС за възстановяване в размер на 1 831.15 лева /7780.13 лева, деклариран ДДС за внасяне - 5 948.98 лева, начислен ДДС към момента на частичното плащане/.

В данъчен период м.09.2006г. с ревизионния акт е начислен ДДС, както следва:

- в размер на 5 105.50 лева, въз основа на получено плащане от 30 633 лева на 13.09.2006г. от Д. Д. и сключен договор за покупко-продажба на недвижим имот с нотариален акт № 130, том I., рег. 16712, дело № 681 от 13.09.2006г. с купувач Д. Н. Д. за прехвърляне право на собственост върху апартамент № 2, изграден в груб строеж и съответните ид.ч. от правото на строеж върху УПИ, с който е изградена сграда. Констатирано е, че така получената сума се явява по-висока от данъчната оценка на имота и съгласно чл. 30, ал.1 от ЗДДС /отм./, представлява данъчна основа на доставките с предмет прехвърляне на право на собственост върху сграда или части от сграда. От така определения данък, на основание чл. 56, ал.1 от ЗДДС са приспаднати платени суми за държавни и местни данъци в размер на 224.67 лева и е определена сума за довносяне в размер на **4 880.83 лева.**

- в размер на 6 845.40 лева, въз основа на констатациите за получено плащане от 41 072.45 лева по банково бордеро № 77/20.09.2006г., представляващи цена по нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 166, том II, рег. 10127, дело № 321 от 14.09.2006г. /апартамент №5, изграден в груб строеж и съответните ид.ч. от правото на строеж върху мястото/, с купувач И. С. П., която сума се явява по-висока от данъчната оценка на имота и съгласно чл. 30, ал.1 от ЗДДС /отм./ представлява данъчна основа на доставките с предмет прехвърляне на право на собственост върху сграда или части от сграда. От така определения данък на основание чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./ са

приспаднати платени суми за държавни и местни данъци в размер на 281.90 лева и е определена сума за довносяне в размер на **6 563.50 лева**.

- в размер на 2 788.68 лева, върху платената в брой цена по нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 131, том IV, рег. 16713, дело № 682 от 13.09.2006г. / апартамент 31, изграден в груб строеж и съответните ид.ч. от правото на строеж върху мястото / с купувач П. М. М. от 14 523.07 лева, която сума се явява по-висока от данъчната оценка на имота и съгласно чл. 30, ал.1 от ЗДДС /отм./ представлява данъчна основа на доставките с предмет прехвърляне на право на собственост върху сграда или части от сграда. Размерът на така начисления ДДС е определен след приспадане на разходите за държавни и местни данъци съгласно чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./;

Прието е, че данъчното събитие по тези доставки е настъпило в данъчен период м.09.2006г., когато са извършени плащанията и е прехвърлено правото на собственост върху недвижимите имоти, поради което данъкът е изискуем в този период. По този начин декларирания резултат за данъчен период м.09.2006г. от 2 352.70 лева - ДДС за внасяне е увеличен с начисления ДДС в общ размер от 14 233 лева и е определен резултат – ДДС за внасяне в размер на 16 585 и съответните лихви.

От изложеното е видно, че за данъчен период м.09.2006г. допълнително определения данък е начислен към момента на настъпване на данъчно събитие в хипотезата на чл. 25, ал.1, т.1 от ЗДДС /отм./ - към датата на прехвърляне на правото на собственост върху недвижимите имоти, представляващи част от сграда, изградена в груб строеж и съответните ид.ч. от правото на строеж върху мястото, в което са изгради. И в трите случая, плащанията на продажбата цена от купувачите по нотариалните актове - Д. Н. Д., И. С. П. и П. М. М., са направени в същия данъчен период, поради което моментът на извършването им не е определящ за датата на настъпване на данъчно събитие. Поради това с РА законосъобразно е начислен ДДС в данъчен период м.09.2006г. Възражението на жалбоподателя, че корекцията е незаконосъобразна, тъй като данъкът взе пак е начислен, макар и в следващ данъчен период на м.11.2006г., когато са издадени фактура № 241/30.11.2006 с начислен ДДС 3811 лева и опростена фактура 242/30.11.2006. с получател Д. Д., както и фактура 88/30.11.2006г. и опростена фактура 89/30.11.2006г. с получател неоснователно. Начисляването на данъка се определя от момента на настъпване на данъчното събитие, а не от момента на издаване на фактурата. В тази връзка, следва да се посочи, че в РА се съдържат изрични мотиви за приспадане на така начисления данък в данъчен период м.11.2006г.

За пълнота на изложеното, следва да се отбележи, при определяне на

задължението за този период органът по приходите неправилно е намалил размера на начисления данък с платените за прехвърлянето данъци и такси за имота, на основание чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./ Цитираната норма е отменена със ЗИДЗДДС, ДВ бр. 100/2005г. в сила от 01.01.2006г. и за процесния период на м.09.2006г., това правило е неприложимо. Но предвид забраната на чл. 160, ал. 5 от ДОПК ревизионния акт да се изменя във вреда на жалбоподателя, със съдебното решение, определения резултат за периода не подлежи на увеличение.

С оглед на изложеното определеният при ревизията резултат за м.09.2006г. - ДДС за внасяне в размер на 16 585 лева и съответните лихви, следва да бъде потвърден изцяло. Жалбата в тази част като неоснователна подлежи на отхвърляне.

За данъчен период м.10.2006г., при ревизията е установено осчетоводяване по кредита на сметка 411 - Клиенти на фактури № 81/02.10.2006г. на обща стойност от 17 950 лева, № 82/24.10.2006г. на обща стойност 14 963 лева, № 85/27.10.2006г. с обща стойност от 60 415.90 лева и № 23/31.10.2006г. на стойност 64835.76 лева.

С възражението против ревизионния доклад жалбоподателят е посочил, че не се касае до фактури, а до платежни операции, по повод получени плащания на суми от Д. Д. във връзка с продажбата на недвижим имот, за които са издадени фактури в данъчен период м.11.2006г. – фактура № 243/30.11.2006г. на стойност 53 747.33 лева и начислен ДДС 10 749.47 лева и фактура № 224/30.11.2006г. на обща стойност 35 250.40 лева.

С оглед на това възражение, при издаването на ревизионния акт е прието за безспорно установено, че в данъчен период м.10.2006г. дружеството е получило плащания, които представляват данъчно събитие, при което възниква задължение за начисляване на ДДС.

Установено е също така, че в същия данъчен период, с нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот № 049, том V, рег. 19130, дело № 796 от 24.10.2006г. [фирма] е продало на Д. М. Д. апартамент №12, ет.3 за сумата от 99 747.33 лева, която съвпада със стойността по издадените фактури от м.11.2006г., но не и със стойността на осчетоводените като получени суми по сметка на 4112 – Клиенти.

При тези фактически данни е прието, че по доставката на недвижим имот с получател Д. Д. данъкът е дължим за данъчен период м.10.2006г., когато правото на собственост е прехвърлено в нотариална форма и същият следва да бъде приспаднал от данъчните задължения на ревизираното лице, декларирани в данъчен период м.11.2006г., когато фактура № 243/30.11.2006г. и фактура № 224/30.11.2006г. са включени в СД по ЗДДС, за да не се получи два пъти начисляване на данъка за една и съща доставка. На това основание върху договорената

и платена цена за имота от 99 747.33 лева, е определена данъчна основа 53 747.33 лева и ДДС в размер на 10 749.47 лева.

Останалите получени и осчетоводени в данъчен период м.10.2006г. плащания от клиенти с б.б. № 81/02.10.06г., с обща стойност 17950,00 лв., № 82/24.10.06г., с обща стойност 14963,00

лв., № 85/27.10.06 г., с обща стойност 60415,90 лв. или **общо 99 328.90 лв.**, за които с подаденото възражение ревизираното лице не

е предоставило доказателства във връзка с кои продажби са получени сумите, е начислен ДДС в размер на 16 554.80 лева върху данъчна основа от 83 774.00 лева, на основание чл. 56, ал.2 от ЗДДС /отм./.

За м.10.2006г. при ревизията са извършени и други корекции в декларираните от жалбоподателя резултати по СД, като е начислен допълнително данък, по доставки свързани с прехвърляне право на собственост върху недвижими имот – апартаменти, изградени на етап груб строеж и земя, по 5 нотариални акта, както следва:

1. По продажба на недвижим имот /апартамент № 20, ет.4, изграден до степен „груб строеж"/, **с нотариален акт № 043, том V рег. № 19113, дело № 790 от 24.10.2006г.** с купувач Р. С. Ц. с цена от 71 387.79 лева е прието, че данъчното събитие по смисъла на чл.25, ал. 3 от ЗДДС /отм./ е настъпило в м.10.2006г. когато правото на собственост е прехвърлено и е начислен ДДС в размер на 11 897.96 лева при данъчна основа определена на основание чл. 56, ал.2 от ЗДДС /отм./ от 59 489.82 лева.

В хода на ревизията е установено също, че за тази доставка [фирма] е издало фактура № 245/30.11.2006г. с данъчна основа 39885,64 лена и ДДС - 7977,13 лева, както и опростена фактура с № 246/30.11.2006г., с данъчна основа 23525,02 лв., с предмет на доставката „продажба на земя УПИ”.

Според мотивите на РА, дружеството неоснователно е издало опростена фактура, без да е начислен данък, тъй като продажбата на „земя” съгласно чл. 34, ал. I от ЗДДС /отм./ е освободена доставка до завършването на сградата до етап „груб строеж”. Поради което и на основание чл. 30, ал.1 от ЗДДС във връзка с чл.25, ал.1 и ал.3 от ЗДДС /отм./ е определен данък върху общия размер на полученото плащане по нотариалния акт /за сграда и земя/. След приспадане на платените местни данъци и такси в размер на 286.66 лева, на основание чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./ е определен данък подлежащ на плащане по тази доставка в размер на 11 611.30 лева;

2. Въз основа на аналогични фактически констатации и правни изводи, че прехвърлянето на право на собственост върху земя е облагаема доставка в случаите на изградена в имота сграда до степен на „груб строеж”, е начислен ДДС в размер 4 082.80 лева по продажба на недвижим имот /апартамент № 26, ет.5, изграден в степен „груб строеж"/ с нотариален акт № 046, том V, рег.№ 19122 , дело № 793 от

24.10.2006г. с купувач Е. Л. Б. за общата сума от 25 772 лева, от които 24 722,00 лева цена на апартамента и 1000 лева – цена на земята. Констатирано е, че за същата доставка жалбоподателят е издал фактура № 249/30.11.2006 г., с данъчна основа 20 413,99 лв. и ДДС - 4082,80 лв. и опростена фактура № 266/29.12.2006г. с данъчна основа 1000,00 лева, които са включени в дневника за продажби съответно за м.11.2006г. и м. 12.2006г. и които следва да бъдат коригирани при ревизията.

След приспадане на внесените местни данъци и такси от 220.83 лева, на основание чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./ е определено задължение за ДДС в размер на 4 722.69 лева;

3. По продажба на недвижим имот апартамент № 12 , ет. 3, изграден в степен „груб строеж“ с нотариален акт № 049, том V , рег. № 19130 , дело № 796 от 24.10.2006г. с купувач Д. М. Д. с договорена цена 99 747,33 лева, със същите фактически и правни основания е начислен ДДС в размер 16 624.55 лева при данъчна основа 83 122.77 лева. След приспадане на платените местни данъци и такси от 521.74 лева, на основание чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./ е определен данък за плащане в размер на 16 102.81 лева.

Начисляването на данъка в този данъчен период кореспондира с мотивите на ревизионния акт, съгласно които в данъчен период м.09.2006г. се уважава възражението на жалбоподателя, че данъчното събитие настъпва през м.10.2006г. по отношение на тази доставка. Изложени са изрични съображения, че следва да се коригират декларираните от дружеството резултати в следващия данъчен период, м.11.2006г., когато са издадени фактури № 243/30.11.2006г., с данъчна основа 53747,33 лв. и ДДС- 10749,47 лв. и опростена фактура с № 244/30.11.2006г., с данъчна основа 35250.54лв., включени в дневника за продажби за м.11.2006г.

4. По продажба на недвижим имот /апартамент № 13, ет.3, изграден в степен „груб строеж“/, осъществена с нотариален акт № 074, том V , рег. № 19572, дело № 820 от 31.10.2006г. с купувачи С. К. М. и А. Н. М., с договорена цена от 9200,00 евро и платена сума в общ размер от 18 886.77 лева, с ревизионния акт /стр. 16/ е прието, че данъчната основа е 19 043.23 лева /18 862.77 лева и платени такси от 180.46 лева/ и след приспадане на сумата на платените разноси по ЗМДТ от 180.46 лева, на основание чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./ е определен като дължим ДДС в размер на 3 628.14 лева.

При ревизията е констатирано, че и за тази продажба [фирма] е издало фактура № 252/30.11.2006г., с данъчна основа 14 885.64 лв. и ДДС - 2 977,13 лв. и опростена фактура с № 263/29.12.2006 г., с данъчна основа 1000,00 лв., които са включени в дневника за продажби в следващи данъчни периоди - м. 11.2006г.и съответно м.12.2006г.

5. По продажба на недвижим имот /апартамент № 24, ет.5 изграден в степен „груб строеж“/ с нотариален акт № 076, том V , рег. № 19590 , дело № 822 от 31.10.2006г.,с купувач К. С. З., с договорена цена от 20180.00 лева, с ревизионния акт е прието, че данъчната основа е 20 363,60 лв. /данъчна оценка 20 170,02 лв. и платени такси 193,58 лв./и дължим ДДС в размер на 3 879,14 лева, съгласно чл.56, ал.1 от ЗДДС /отм./.

Въз основа на тези фактически и правни основания, декларираният от [фирма] резултат за периода м.10.2006г. - ДДС за възстановяване в размер на 8573.25 лева е коригиран на ДДС за внасяне в размер на 47 979,63 лева и съответните лихви. Корекцията се дължи на допълнително начислен ДДС за получените през периода плащания /аванси/ в размер на 16 554,80 лева и допълнително начислен ДДС във връзка с извършени 5 бр. продажби по описаните нотариални актове в размер на 39 998,08 лева.

При така установените факти е видно, че **за данъчен период м.10.2006г.**, допълнително начисления данък произтича от данъчно събитие, представляващо получени авансови плащания за продажби на недвижими имоти в общ размер **99 328.90 лв.** (1) и данъчно събитие, изразяващо се в прехвърляне право на собственост върху части от сграда /апартаменти/, изградени в степен груб строеж и съответните ид.ч. от правото на строеж върху мястото, в което се строи сградата, по 5 продажби на недвижими имоти с нотариални актове, подробно описани по-горе, с купувачи Р. С. Ц., Е. Л. Б., Д. М. Д., С. К. М. и А. Н. М. и К. С. З. (2).

Настоящият съдебен състав, намира, че РА в частта, в която е начислен данък в размер на 16 554,80 лв. върху авансови плащания е незаконосъобразен като издаден в нарушение на материалния закон. Както при ревизията, така и в хода на съдебното производство от страна на ответника не са събрани и не се сочат доказателства, че така извършените плащания, представляват самостоятелно данъчно събитие в хипотезата на чл. 25, ал.1, т.2 от ЗДДС /отм./. Плащанията по документи с номера 81/02.10.2006г. и 82/24.10.2006г., както е констатирано вещото лице са направени от купувач Д. М. Д. и тези суми са обложени с ревизионния акт в същия данъчен период - м.10.2006г., на основание чл.25, ал.1, т.1 от ЗДДС /отм./, към момента на прехвърляне на правото на собственост върху имота, закупен от това лице. Поради това начисленият данък върху това плащане се явява начислен без основание и подлежи на отмяна.

За сумата по документ № 85/27.10.06г., с обща стойност 60 415,90 лева, съгласно допълнителното заключение на вещото лице се установява, че е платена от Е. Л. Б. като част от цената по нотариален акт № 046/24.10.2006г. Същата е обложена с процесния ревизионен акт на

основание чл. 25, ал.1, т.1. от ЗДДС /отм./ в същия данъчен период. Поради това ревизионният акт в частта, в която за м.10.2006г. е определен като дължим ДДС в размер на 16 554,80 лв. се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Изводите на органите по приходите, че по 5 – те описани продажби на недвижими имоти, данъкът е станал изискуем в този данъчен период съответстват на чл. 25, ал.1, т.1 от ЗДДС /отм./ Следва да се отбележи, че е допусната неточност в мотивите относно определянето на данъчната основа, като е посочено, че се касае до прехвърляне „право на собственост върху земя”. Видно от приложените по делото нотариални актове, в предмета на изброените по-горе доставки не се включва прехвърляне на идеални части от право на собственост върху земя, а идеални части от правото на строеж, поради което при определяне на данъчната основа, законосъобразно е приложена разпоредбата на чл. 34, ал.1, изр. 2 от ЗДДС /отм./. Цитираната норма предвижда, че учредяването или прехвърлянето на правото на строеж се счита за доставка, свързана със земя т.е. за освободена доставка, до момента на завършване на сградата в груб строеж, за която се учредява или прехвърля правото на строеж. В случая не е спорно обстоятелството, което е отразено и в подписаните от жалбоподателя нотариални актове, че предмет на покупко-продажба са идеалните части от правото на строеж, за самостоятелни обекти в сграда, изградена в груб строеж. Поради това данъчната основа съвпада с договорената и платената цена по съответния нотариален акт и законосъобразно е прието от издателя на ревизионния акт, че [фирма] неправилно е издавал отделни опростени фактури за стойността на правото на строеж. По делото не са налице твърдения и доказателства, че дружеството е прехвърляло право на собственост върху земя с отделни нотариални актове в процесния или в друг данъчен период, за които са издадени посочените опростени фактури. От друга страна определената в РА данъчна основа е равна на посочената в цитираните нотариални актове обща цена за съответния самостоятелен обект и за правото на строеж.

При начисляване на данъка по доставката с получател Р. С. Ц., органът по приходите не е взел предвид извършеното начисляване на данъка въз основа на частичното авансово плащане по същата доставка в данъчен период м.07.2006г. – в размер на 5 948.98 лева. Видно от мотивите на РА, в м.10.2006г. данъкът е начислен върху пълния размер на платените от този купувач суми от 71 387.79 лева. В този смисъл е и заключението на вещото лице. Доколкото жалбоподателят не оспорва, че това е цената на имота по този нотариален акт и е издал фактури през м.11.2006г. на същата стойност, съдът приема, че това е общата цена на придобия от Р. Ц. имот, независимо, че нотариалният акт е

посочена само сумата от 35 693.90 лева, платима с кредит от ТБ „А. Б.“. С оглед на изложеното сумата от 5 948.98 лева се явява начислен ДДС два пъти – първоначално в данъчен период м.07.2006г. на основание чл. 25, ал.1, т.2 и ал.3 от ЗДДС /отм./ и втори път в данъчен период м.10.2006г. към момента на прехвърляне на правото на собственост върху имота. С оглед на това и по аргумент от чл. 35, ал.1 от ППЗДДС /отм./ тази сума следва да бъде приспадната от определения като дължим данък по доставката с получател Р. Ц. в размер на 11 611.30 лева. дължим ДДС в м.10.2006г. остава разликата от 5 662.32 лева. В този случай основният довод на жалбоподателя, че ДДС е начислен два пъти по една и съща доставка, се явява основателен, макар и по съображения, различни от изложените в жалбата и в писмената защита. При начисляване на данъка по доставката с купувач Д. М. Д., предвид изложеното по-горе относно незаконосъобразното начисляване на данък върху получените плащания, следва да се приеме дължимият данък към момента на прехвърляне на правото на собственост със сключване на договора в нотариална форма, върху данъчна основа равна на пълния размер на договорената и платена в този период цена от 99 747.33 лева, е законосъобразно определен.

По отношение на останалите доставки в данъчен период м.10.2006г. не се установиха основания за коригиране на начисления данък.

Данъчната основа на доставките с купувачи Е. Л. Б., С. К. М. и А. Н. М. и К. С. З., законосъобразно е завишена с размера на дължимите за прехвърлянето местни данъци и такси, каквото е изискването на чл. 36 от ППЗДДС.

При проверката за спазване на материалния закон се установи, че правилото на чл. 36 от ППЗДДС /отм./ не е приложено при определяне данъчната основа на доставките с купувачи Р. С. Ц. и Д. М. Д., но забраната по чл. 160, ал.5 от ДОПК препятства възможността същата да бъде увеличена със съдебното решение, тъй като ще обоснове начисляване на по-висок данък.

На това основание следва да се потвърди и определения с РА краен размер на дължимия ДДС, определен съгласно чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./, макар и тази норма да не е действаща за периода на 2006г.

С оглед на изложеното, определеният в РА, следва да бъде отменен със сумата от 16 554,80 лева, както и сумата от 5 948.98 лева начислен ДДС в нарушение на материалния закон. За разликата от ДДС за внасяне в размер на 25 475.85 лева и съответните лихви ревизионният акт в частта за м.10.2006г. е законосъобразен и жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

За данъчен период м.11.2006г., при ревизията е извършена корекция на декларирания от жалбоподателя резултат за периода от ДДС за

вносяне в размер на 9 095.41 лева на ДДС за вносяне в размер на 3212.12 лева. Съгласно изложените в акта мотиви, корекцията се дължи на извършената промяна в предложението на ревизионния доклад относно начислен данък върху получени плащания, на допълнително начислен данък към момента на прехвърляне на право на собственост върху недвижими имоти, извършено в нотариална форма през този период, данъчното събитие, за които настъпва в м.11.2006г. и намаление на ДДС по декларираните продажби в този период, за които с ревизионния акт се начислява данък в предходните периоди.

С **ревизионния доклад** е начислен ДДС в размер на **14786,73** лева върху данъчна основа от 73 933 лева, въз основа на установеното при ревизията осчетоводяване на получени суми по кредита на сметка 411 – Клиенти документи с № 25/07.11.06г. на обща стойност 57935.60 лева и № 27/23.11.06г. на обща стойност 30784,76 лв. Прието, че така осчетоводените суми касаят получени плащания /аванси/ от физически лица във връзка с придобиване на недвижима собственост /апартаменти/ по облагаеми доставки, като така осчетоводените фактури не са отразени в дневника на продажби и СД декларация за съответния период, не е изпълнено задължението по чл.55, ал.1 и ал.6 от ЗДДС /отм. / за начисляване на данъка от регистрираното лице.

При издаването на РА е прието за основателно възражението на ревизираното лице по чл.117, ал.5 от ДОПК, че посочените номера не са на фактури, а са платежни операции по платени от Е. Георгиев Д. суми за покупко – продажба на недвижими имот, за които в същия данъчен период от К. 4" ЕАД е издадена фактура № 250/30.11.2006 г. с данъчна основа 17145.57 лв. и начислен ДДС 3429,11 лв. и фактура № 251/30.11.2006г. с обща стойност 10 299,64 лв. Издадените фактури са включени в дневника за продажби за м.11.2006г. Според мотивите на РА, основани на представените с възражението копия от фактури, копия на банкови извлечения и журнал на сметка 4112 - Клиенти за периода, сумата по фактурите е съразмерна на 30 784,76 лв.. Сумата по операция № 27/23.11.2006г. на стойност 57935,60 лв., с която е осчетоводено плащане по банков път от С. М. е констатирано, че същата е върната на лицето видно от представените от ревизираното лице извлечения от сметка 5035-банка и 4112- Клиенти. С оглед на това при издаването на ревизионния акт е прието, че по така получените плащания неправилно е начислен ДДС и при формиране на резултата за м.11.2006г. е посочено – начислен ДДС по получени аванси – 0.00 лева. В това отношение възраженията в писмената защита на процесуалния представител са неотносими към предмета на съдебния спор, тъй като тези възражения са уважени при издаването на ревизионния акт.

При ревизията резултатът за данъчен период м.11.2006г. е формиран и

чрез доначислен ДДС по доставки, с предмет прехвърляне право на собственост, по договори за покупко – продажба, сключени с 5 броя нотариални актове, чрез промяна в данъчната основа и размера на дължимия данък - на основание чл. 34, ал.1 от ЗДДС /отм./ е включена и стойността на земята /в действителност на правото на строеж/, а на основание чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./ от дължимия данък са приспаднати платените данъци и такси по ЗМДТ, по мотиви аналогични на тези за данъчен период м.10.2006г. както следва:

1. Дължим ДДС в размер на 4650,88 лв. на основание чл.56, ал.1 от ЗДДС /отм./ за продажба на следния недвижим имот - апартамент № 23, ет.4, изграден в степен „груб строеж“ по нотариален акт № 55 , **том.V** . рег.№ 4126 , дело № 803 от 03.11.2006г. с купувачи П. Х. Т. и В. В. К. за сумата от 24 840,00 лв, която е по-висока от данъчната оценка на имота в „груб строеж“ от 22831,83 лв. Установено е при ревизията, че за тази продажба жалбоподателят е издал фактура с № 247/30.11.2006г. с данъчна основа 19026,53 лв. и ДДС - 3805,31 лв. и опростена фактура № 248/30.11.2006г. с данъчна основа 2008.17 лева, които са включени в дневника за продажби за м.11.2006г.

С ревизионния акт е променена данъчна основа по тази доставка в размер на 25 236.40 лева, /24 840 лева, цена по нотариален акт, която включва и стойността на земята и платени такси от 396.40 лева/.

2. Дължим ДДС в размер на 4425,42 лв. на основание чл.56, ал.1 от ЗДДС /отм./ за продажба на следния недвижим имот - апартамент № 9, ет.3, изграден в степен „груб строеж“ по нотариален акт № 123, **том.V**, рег. № 20553 , дело № 864 от 14.11.2006г. с купувач М. И. Ч. за сумата от 22870,51 лева, която съвпада с данъчната оценка на имота в „груб строеж“ от 22 870,51 лева. Установено е при ревизията, че за тази продажба жалбоподателят не е издал данъчна фактура. Издадена е само опростена фактура с № 262/29.12.2006г., с данъчна основа 1000,00 лв., включена в дневника за продажби за м. 12.2006г.

С ревизионния акт е определена данъчна основа в размер на 23056,36 лв. /цена по нотариален акт в размер на 22870,51 лв. и платени такси 185,85 лв./ и дължим ДДС в размер на 4425,42 лв. съгласно чл.56, ал.1 от ЗДДС /отм./.

3. Дължим ДДС в размер на 6519,05 лева на основание чл.56, ал.1 от ЗДДС /отм./ за продажба на следните недвижими имоти - апартамент № 33, ет.6 и апартамент № 34, ет.6, изградени в степен „груб строеж“ по нотариален акт № 1255, **том V**, рег. № 20561, дело № 866 от 14.11.2006г. с купувач В. Д. К. за сумата от 33 566,59 лева, която съвпада с данъчната оценка на имота в „груб строеж“. Установено е при ревизията, че и за тази продажба жалбоподателят не е издал данъчна фактура. Издадена е само опростена фактура с № 270/29.12.2006г., с данъчна основа 1505,95 лв., включена в дневника за продажби за м.

12.2006г.

С ревизионния акт е определена данъчна основа в размер на 33 796,92 лв. /цена по нотариален акт в размер на 33 566,59 лв. и платени такси 240,33 лв./ и е изчислен размера на дължимия ДДС от 6 519,05 лв. съгласно реда на чл.56, ал.1 от ЗДДС /отм./

4. Дължим ДДС в размер на 10 481,83 лв на основание чл.56, ал.1 от ЗДДС /отм./ за продажба на следните недвижими имоти – апартамент № 15, ет.3 и гараж № 2, изградени в степен „груб строеж“ по нотариален акт № 174 , том.VI. рег.№ 11730 . дело № 1029 от 23.11.2006г. с купувач [фирма] за сумата от 65000,00 лв., която е по –висока от данъчната оценка на имотите в „груб строеж“. Установено е при ревизията, че за тази продажба жалбоподателят е издал фактура № 253/15.12.2006г. с данъчна основа 29939.76 лв. и ДДС-5987,95 лв. и опростена фактура № 254/15.12.2006г. с данъчна основа 29072.28 лв, които са включени в дневника за продажби за м. 12.2006г.

С ревизионния акт е определена данъчна основа по тази доставка в размер на 544 166,66 лв. и е начислен ДДС - 10 833,33 лв., а размерът на дължимия данък е изчислен на основание чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./ Съдът приема, че се касае за техническа грешка, допусната в РА при изписването на сумата на данъчната основа по тази доставка и действително определената данъчна основа е 54 166.66 лева, която заедно с начисления ДДС от 10 833.33 лева отговаря на договорената в нотариалния акт цена за имотите от 65 000 лева. Така допусната техническа грешка не е дала отражение върху размера на определеното с акта задължение за ДДС.

5. Относно продажба на недвижими имот - ателие № 35 , ет.5 , по нот.дело 51031/14.11.2006г., с купувачи Д. Д. Д. и Е. Георгиев Д. при ревизията не е представен нотариален акт. Според мотивите на РА, за продажбата са от страна на [фирма] са издадени фактура с №250/30.11.2006г. с данъчна основа 17 145.57 лева и ДДС - **3429,11** лева и опростена фактура № 251/30.11.2006г. с данъчна основа 10 299,64 лв. Органът по приходите приема, че неоснователно е издадена опростена фактура без да е начислен данък, поради което начислява ДДС само върху стойността на земята, посочена във фактура № 251/30.11.2006г. съгласно правилото на чл. 56, ал. 2 от ЗДДС /отм./ в размер на 1 716.61 лева при данъчна основа от 8 583.03 лева.

Общо определеният в ревизионния акт ДДС на това основание е в размер на **27 797.79 лева**

В данъчен период м.11. 2006г., видно от мотивите на РА на стр. 21 резултатът за периода е намален с ДДС в размер на 33 681.08 лв. по декларираните от ревизираното дружество продажби, поради това, че сделките са обложени при процесната ревизия в предходни периоди /м.09.2006г. и м.10.2006г./.

С оглед на изложените фактически и правни основания с РА за данъчен период м.11.2006г. е определен резултат – ДДС за внасяне в размер на 3 212.12 лева и съответните лихви в размер на 701.37 лева.

При така установените факти, съдът приема от правна страна, че **за данъчен период м.11.2006г.**, законосъобразно и в съответствие с приложимия по време материален закон не е начислен ДДС върху сумите на осчетоводените от жалбоподателя плащания.

По отношение начисленият ДДС към момента на прехвърлянето правото на собственост по 5 броя продажби, правилно и в съответствие с чл. 25, ал.1, т1. от ЗДДС /отм./ е определена датата на данъчното събитие. Правилно е определена данъчната основа на тези доставки, върху цялата договорена по нотариален акт цена, в това число и цената на прехвърлените ид.части от правото на строеж върху мястото, в което е изградена сградата. В тази връзка отново следва да се посочи, че в мотивите на ревизионния акт неправилно се приема, че се касае до право на собственост върху земя. От съдържанието на приложените по делото нотариални актове, сключени през м11.2006г. се установява по безспорен начин, че предмет на покупко-продажба са съответните ид.ч. от правото на строеж, а не от правото на собственост върху земята. В представената по делото административна преписка не се съдържат други нотариални актове, с предмет прехвърляне на ид. части от право на собственост върху земята в полза на същите купувачи, както в данъчен период м.11.2006г., така и в следващи данъчни периоди. Такива доказателства не се сочат от жалбоподателя и в хода на съдебното производство. Не са налице и доказателства за плащания, извън описаните в нотариалните актове, сключени през м.11.2006г., които да се приемат за цена на допълнително прехвърлени ид.ч. от правото на собственост върху земя. Поради това при определянето на данъчната основа не е нарушен чл. 34, ал.1, изр. от ЗДДС /отм./

Увеличението й със сумите на дължимите по ЗМДТ данъци и такси, съответства на чл. 36 от ППЗДДС/отм./.

Неправилно, с ревизионния акт е намален размера на начисления данък със сумите на платените по прехвърлянето местни данъци и такси, тъй като нормата на чл. 56, ал.1 от ЗДДС /отм./ не е действаща за периода на 2006г. Въпреки това, както се посочи по-горе, на основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК, определеният като дължим данък по 5–те продажби на недвижими имоти в общ размер на 27 797.79 лева не може да бъде увеличен от съда.

В данъчен период м.11.2006г. законосъобразно е намален резултатът за периода със сумата от 33 681.08 лева. Това е общият размер на начисления от ревизираното лице данък по фактури № 245/30.11.2006г. с получател Р. Ц., фактура № 241/30.11.2006г. с получател Д. Д., фактура № 88/30.11.2006г. с получател И. С. П., фактура №

243/30.11.2006г. с получател Д. Д., фактура № 249/30.11.2006г. с получател Е. Б., фактура № 252/30.11.2006г. с получател С. М., за които данъкът е начислен на основание чл. 25, ал.1 от ЗДДС /отм./ в предходните данъчни периоди. В това отношение са неоснователни доводите в жалбата, че извършените корекции в данъчни периоди м.09. и м.10.2006г. данъкът е начислен два пъти.

При извършената от вещото лице проверка е констатирано, че в данъчен период м.11.2006г. не е приспаднал начисления от [фирма] данък по фактура № 247/30.11.2006г. с получател П. Х. Т. и В. В. К. в размер на 3805.31 лева. Заключение следва да бъде кредитирано в тази част, тъй като в този данъчен период е начислен данък в размер на 4650,88 лв. към момента на сключване на нотариален акт № 55, том V, рег. № 4126, дело № 803 от 03.11.2006г. със същите купувачи. В този случай е следвало да бъде определена като дължима, разликата между начисления от задълженото лице данък по издадената в същия период фактура и определеният в РА дължим данък, която е в размер на 845.57 лева.

С оглед на изложеното ревизионният акт в частта, в която е начислен ДДС в размер на 3 805.31 лева по продажбата на недвижим имот с купувачи П. Х. Т. и В. В. К. следва да бъде отменен. В останалата част възраженията на жалбоподателя за незаконосъобразност на определения в данъчен период м.11.2006г. задължения са неоснователни.

За данъчен период м.12.2006г. декларираният от ревизираното лице резултат по СД за периода е ДДС за внасяне в размер на **31 456.38 лв.**

С ревизионния акт са определени следните задължения:

Д. ДДС за получените през периода авансови плащания в размер на 0.00 лв.

Д. ДДС с РА във връзка с извършени продажби по подробно описани НА в общ размер на 27 312.82 лв.

Намален ДДС по декларирани продажби в предвид на това, че сделките са обложени при настоящата ревизия в предходни периоди — 5 987.96 лв.

Определен резултат за периода - ДДС за внасяне в размер на **52 781.24 лв.**

Фактическите и правни основания са извършеното начисляване на данъка са аналогични на тези, посочени по-горе относно данъчен период м.11.2006г.

Органът, издал ревизионния акт, не е възприел предложението в ревизионния доклад за начисляване на ДДС в размер на 10 832.33 лева по осчетоводени в м.12.2006г. плащания на обща стойност 64 994 лева, тъй като с възражението по чл. 117, ал.5 от ДОПК ревизираното лице е представило доказателства, че те касаят получени суми от [фирма] по

фактури № 253/15.12.2006г. и опростена фактура № 254/15.12.2006г. и кореспондират с договорената и платена цена по нотариален акт № 174 , том VI рег. № 11730, дело № 1029 от 23.11.2006г., за която данъкът е начислен в данъчен период м.11.2006г.

Поради това е определен 0.00 лева дължим ДДС за получените в периода плащания.

Допълнително начисленият ДДС в общ размер на 27 312.82 лева, произтича от допълнително определен като дължим данък по извършени от жалбоподателя продажби на недвижими имоти по 5 броя нотариални актове. Според мотивите на ревизионния акт /стр. 21 - 25/, подобно на корекциите в данъчен период м.11.2006г., [фирма] е следвало да начислява ДДС при прехвърляне право на собственост върху земя, на основание чл. 34, ал.1 от ЗДДС /отм./. В тази връзка с ревизионния акт е определена нова данъчна основа, която обуславя разликите в начисления ДДС. По някои от нотариалните актове е констатирано прехвърляне право на собственост през м.12.2006г., за което не са издавани фактури от ревизираното лице в този данъчен период. При определяне размера на данъка и в този данъчен период е приложено правилото на чл. 56, ал.1 от ЗДДС - дължимите за прехвърлянето държавни и местни данъци се приспадат от размера на начисленият данък и получената разлика се приема за размер на данъка подлежащ на плащане, както следва:

1. Дължим ДДС в размер на **3443.10 лева** за продажба на следния недвижим имот - апартамент № 27 , ет.5, изграден в степен „груб строеж“ по нотариален акт № 055, том VI, рег. № 22177 , дело № 992 от 08.12.2006г. с купувач М. Г. Р. за сумата от 9133,00 евро /17862.77 лв./, която съвпада с данъчната оценка на имота в „груб строеж“. Установено е при ревизията, че за тази продажба жалбоподателят е издал фактура № 258/20.12.2006 г. с данъчна основа 14885.50 лв. и ДДС-2977,10 лв. и опростена фактура №267/29.12.2006 г. с данъчна основа 1000,00 лв., включени в дневникът за продажби за м.12.2006 г.

С ревизионния акт е определена данъчна основа 18024.58 лв. /данъчна оценка, респективно цената по нотариален акт в размер на 17862.77 лв. и платени такси 161,81 лева/, върху която и съгласно на чл. 56, ал.1 от ЗДДС е определен дължимия ДДС в горния размер.

2. Дължим ДДС в размер на **3167.36 лв** за продажба на следния недвижим имот - апартамент №17. ет.4, изграден в степен „груб строеж“ по нотариален акт № 065 , том. VI, рег.№ 22217 , дело № 1002 от 08.12.2006 г. с купувач И. Ю., гражданин на И. за сумата от 16 455,91 лева, която съвпада с данъчната оценка на имота в „груб строеж“. Установено е при ревизията, че за тази продажба жалбоподателят не е издал фактура.

С ревизионния акт е прието, че е настъпило данъчно събитие на

основание чл. 25, ал.1 и ал. 3 от ЗДДС /отм./ и за ревизираното лице е възникнало задължение да начисли данъка в този данъчен период. Определена е данъчна основа 16610.69 лв. /данъчна оценка в размер на 16455.91 лв. и платени такси 154,78 лв./, върху която и съгласно на чл. 56, ал.1 от ЗДДС е определен дължимия ДДС в горния размер.

3. Дължим ДДС в размер на **3162.38 лв** за продажба на следния недвижим имот - апартамент № 10 , ет.3, изграден в степен „груб строеж“ по нотариален акт № 069 , том. VII , рег.№ 1173 , дело № 11 73 от 11.12.2006 г. с купувач А. Ж. А. за сумата от 16 500,00 лева, която е по-висока от данъчната оценка на имота в „груб строеж“. Установено е при ревизията, че и за тази продажба жалбоподателят не издал фактура. Поради това и на основание чл. 25, ал.1 и ал. 3 от ЗДДС /отм./ е прието, че е настъпило данъчно събитие, данъкът е станал изискуем и за ревизираното лице е възникнало задължение да го начисли в този данъчен период. Определена е данъчна основа от **16616.91 лв. /данъчна оценка в размер на 16455.91 лв. и платени такси 161.00 лв./**, върху която и съгласно на чл. 56, ал.1 от ЗДДС е определен дължимия ДДС в горния размер.

4. Дължим ДДС в размер на **5452.48 лв** за продажба на следния недвижим имот - апартамент № 4 , ет.2, изграден в степен „груб строеж“ по нотариален акт № 037, том. VII , рег.№ 23468 , дело № 1163 от 28.12.2006г. с купувач С. Е. Д. за сумата от 28 110,60 лева, която съвпада с данъчната оценка на имота в „груб строеж“. Установено е при ревизията, че и за тази продажба жалбоподателят не издал фактура. Поради това и на основание чл. 25, ал.1 и ал. 3 от ЗДДС /отм./ е прието, че е настъпило данъчно събитие, данъкът е станал изискуем и за ревизираното лице е възникнало задължение да го начисли в този данъчен период.

Определена е данъчна основа от 28322.65 лв. /данъчна оценка, респ. продажна цена в размер на 28 110.60 лв. и платени такси 212.05 лв./, върху която и съгласно на чл. 56, ал.1 от ЗДДС е определен дължимия ДДС в горния размер.

5. Дължим ДДС в размер на **5752.44 лв** за продажба на следните недвижими имоти - апартамент №19, ет.4 и гараж №16, изграден в степен „груб строеж“ по нотариален акт № 040 , том. VII, рег.№ 23472 , дело № J166 от 28.12.2006 г. с купувач И. Ж. Р. за сумата от 29645,15 лв, която съвпада с данъчната оценка на имота в „груб строеж“. Установено е при ревизията, че и за тази продажба жалбоподателят не издал фактура. Поради това и на основание чл. 25, ал.1 и ал. 3 от ЗДДС /отм./ е прието, че е настъпило данъчно събитие, данъкът е станал изискуем и за ревизираното лице е възникнало задължение да го начисли в този данъчен период.

Определена е данъчна основа от 29865.88 лв. /данъчна оценка в размер

на 29645.15 лв. и платени такси 220.72 лв./, върху която и съгласно на чл. 56, ал.1 от ЗДДС е определен дължимия ДДС в горния размер.

6. Относно продажба на недвижими имоти по нотариален акт № 064, том VII, рег. № 23543, дело № 1189 от 29.12.2006 г. - апартамент № 29, ет.6 и гараж, изградени в степен „груб строеж“ с купувач Р. Т. Т. за сумата от 22 354,29 лева, която съвпада с данъчната оценка на имота в „груб строеж“ също е констатирано, че жалбоподателят не е издал фактура. Поради това и на основание чл. 25, ал.1 и ал. 3 от ЗДДС /отм./ е прието, че е настъпило данъчно събитие, данъкът е станал изискуем и за ревизираното лице е възникнало задължение да го начисли в този данъчен период.

Наред с това при ревизията е установено, че между страните по тази сделка е сключен и договор за безлихвен заем, по силата, на който Р. Т. И. в размер на 20 000 евро със срок на погасяване 29.12.2008г. В тази връзка на ревизиращите органи по приходите е представен нотариален акт за учредяване на договорна ипотека № 067, том VII, рег. № 23543, дело 1189/29.12.2006г. При тези фактически данни, издателят на РА приема, че заемът е отпуснат във връзка със закупения апартамент, поради което договорената цена за придобиване правото на собственост върху посочените имоти е равна на стойността на отпуснатия ипотечен кредит.

На това основание е определена данъчна основа от 32 597.17 лева, върху която и съгласно на чл. 56, ал.1 от ЗДДС е определен дължим ДДС в размер на 6 335.06 лева.

Със сборът от начисления ДДС по т.1-т.6 общо в размер на 27 312.82 лева е увеличен резултатът за данъчен период м. 12.2006г.

Наред с това резултатът е намален със сумата на начисления ДДС от 5 987.96 лева по фактура № 253/15.12.2006г. с получател [фирма], с който е коригиран размера на декларирания ДДС по продажбите в данъчен период м.11.2006г. В това отношение заключението на в.л. за липса на корекция с посочената сума в резултата за периода, не следва да се кредитира.

При така установените факти, съдът приема, по отношение на **данъчен период м.12.2006г., че ревизионният акт** в частта, в която е начислен допълнително ДДС по продажба на недвижими имот - апартамент № 29, ет.6 и гараж, изградени в степен „груб строеж“, извършена с нотариален акт № 064, том.VII, рег. № 23543, дело № 1189 от 29.12.2006г. с купувач Р. Т. Т. е незаконосъобразен. Допълнителните данъчни задължения произтичат от увеличение в данъчната основа, тъй като органът по приходите е приел за цена на имота сумата на предоставения от жалбоподателя в полза на купувача заем, за който върху имота е учредена договорна ипотека. Сумата на сключения между същите страни безлихвен заем, пък бил той и обезпечен чрез ипотека

върху същия имот не може да се определи като цена на имота и да служи като данъчна основа по смисъла на чл. 30, ал.1 от ЗДДС /отм./ Не е установено, както в хода на ревизията, така и в съдебното производство от страна на ответника, че покупко-продажбата на недвижимия имот, сключена с нотариален акт № 064, том VII, рег. № 23543, дело № 1189 от 29.12.2006г. е симулативна сделка. Няма данни по делото, че тази сделка е прогласена за нищожна, а сключеният договор за заем е прикрита сделка, за да се приеме, че действителната цена на имота е сумата по прикритата сделка - заема. Поради това заетата сума не може да служи като данъчна основа за продажбата на имота.

На това основание и предвид липсата на предходни плащания от Р. Т. и издадена от жалбоподателя фактура, следва да се приеме, че данъчната основа по тази доставка е равна на цената, посочена в нотариалния акт - 22 354,29 лева, поради което дължимият данък е в размер на 3 725.71 лева. **За разликата от 2 609.34 лева до пълния размер на допълнително определеният данък в размер на 6 335.06 лева (т.6 за м.12.2006г.), ревизионния акт е издаден в нарушение на материалния закон и следва да бъде отменен.**

В останалата част задълженията за м.12.2006г. са определени в съответствие с материалния закон – чл. 25, ал.1 от ЗДДС /отм./, чл. 34, ал.1, изр. 2 от ЗДДС /отм./ и чл. 36 от ППЗДДС /отм./ по съображения идентични с изложените за данъчен период м.11.2006г.

За 2007г. според мотивите на ревизионния акт, са определени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.02., м.03, м.04., м.05 и м.10.2007г.

За данъчен период м.02.2007г. при ревизията е установено, че ревизираното лице е извършило продажба на недвижим имот гараж № 1 , ет.4, изграден в степен „груб строеж“ за сумата от 5646,46 лева по нотариален акт № 074, том. 1, рег.№ 3143 , дело № 066 от 16.02.2007 г. с купувач Д. Н. Д., като не е издало фактура и не е начислило ДДС по тази облагаема доставка. На основание чл. 15 от ППЗДДС, с ревизионния акт за разлика от ревизионния доклад, е определена данъчна основа в размер на 5 724.42 лева представляваща договорената по нотариален акт сума от 5646.46, увеличена в платените за прехвърлянето местни данъци и такси от 77.96 лева и е начислен ДДС в размер на 954.00 лева, който е определен като дължим.

В този период при ревизията е установено, че [фирма] е придобило ограничено вещно право на строеж за построяване на жилищна сграда на пет етажа с Р. 3130.43 кв.м. срещу задължение за построяване на апартаменти, ателиета и гаражи, по силата на договор, сключен с нотариален акт № 047, том I, рег. № 2471, дело № 042 от 07.02.2007г. с учредителите И. Георгиев И., М. Т. Й., Р. Т. Ш., М. Б. Н., В. И. И., Б. И. И.,

К. П. Т., Б. К. Т. и И. К. Т., собственици на УПИ № XI - 960, 961 с площ 930 кв.м. За договорената строителна услуга дружеството не е начислило ДДС към момента на сключване на договора.

В ревизионния доклад е начислен ДДС в размер на 86 538.46 лева върху данъчната оценка на правото на строеж за цялата сграда от 432 692.30 лева.

С РА е прието, че данъчно събитие за строителната услуга, която К. 4 ЕАД се е задължило да извърши по отношение на учредителите на правото на строеж, е датата на учредяване на правото на строеж съгласно чл. 130 от ЗДДС и че данъчната основа, на основание чл.26, ал.7 от ЗДДС на тази доставка е пазарната цена на предоставената стоката или услуга, изчислена към датата на която данъкът е станал изискуем. Съгласно мотивите на РА, обосновани с предоставените при ревизията документи и изложеното от жалбоподателя във възражението по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, дружеството не е определило пазарната цена на услугата и не е начислило данък във връзка с процесната доставка. Общото Р. на сградата е 3623,13 кв.м., като от сградата 635 кв.м. /представляващи Р. на обекти от сградата подробно описани в НА/, както и приблизително 2 % от идеални части от общите части на сградата /или общо 20 % от сградата / остават за собствениците. Данъчната оценка на правото на строеж за цялата сграда е 432 692.00 лв., или 120.00 лв. на 1 кв.м. Р.. От събраните документи става ясно, че лицата собственици на имота предоставят право на строеж на „К. 4” ЕАД. срещу построяване на обекти /апартаменти и гаражи/ равняващи се на 20% от предвидената за построяване сграда. Стойността на останалите 80 % от правото на строеж, които са прехвърлени съгласно нотариалния акт на ревизирувания субект е 347 808.00 лв. / 80 % от 3623 x 120 лева/, с РА се приемат за пазарна цена на услугата, поради което върху тази стойност е определен дължим данък в размер на 69 561.60 лв.

С оглед на установеното резултатът за м.02.2007г. е коригиран на 58 308.04 лева – ДДС за внасяне. В този период е налице процедура по приспадане на сумата от 18 288.50 лева, поради като задължение е определена разликата от 40 019.54 лева и съответните лихви.

За м.03.2007г. при ревизията е начислен данък както следва:

1. в размер на 12 193.32 лева върху осчетоводени от ревизираното лице като получени плащания по кредита на сметка 412 Клиенти по аванси на обща стойност от 73159.93 лева. Сумата е осчетоводена и по дебита на сметка 5041 „Разплащателна сметка в евро”.

Въз основа на тези констатации и предвид характера на доставките, които дружеството извършва – продажба на недвижими имоти - органите по приходите приемат, че се касае до авансови плащания във връзка с придобиване право на собственост върху недвижими имоти,

които представляват данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС. На това основание се начислява данък в размер на 12 193.32 лева върху данъчна основа от 60 966.61 лева, определена съгласно правилото на чл. 67, ал.3 от ЗДДС.

Направеното по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК възражение на жалбоподателя, че тези плащания касаят фактури № 40/30.06.2008г. № 40/30.06.2008 г. с данъчна основа 27554,52 лв. и начислен ДДС 5510,90 лв. или обща стойност 33065,42 лв. и фактура № 44/02.07.2008г. с данъчна основа 33412.09 лв. и ДДС 6682.42 лв. или общо 73159,93 лева, която сума по фактурите съответства по салдото на 412 сметка и че така издадените фактури са включени с СД и дневниците за продажби в м.06 и 07.2008г. /които периоди са извън обхвата на процесната ревизия/, е прието за неоснователно, тъй като данъчното събитие е настъпило към момента на плащането, което предхожда прехвърлянето на правото на собственост.

2. в размер на 19 892 лева върху данъчна основа от 99 910 лева по продажба на недвижим имот - апартамент № 30, ет.5, изграден в степен „груб строеж“ с нотариален акт № 174 . том.1. рег.№ 1206 . дело № 173 от 30.03.2007г., с купувачи Т. К. и Л. К. и договорена цена от 61 300,00 евро, за която [фирма] не е издало фактура съгласно чл. 82, ал.1 от ЗДДС. Данъчната основа е определена като цената по нотариален акт е увеличена с платените за прехвърлянето местни данъци и такси.

С оглед на изложеното резултатът за данъчен период м.03.2007г. е определен ДДС за внасяне в размер на 29 948.13 лева, при деклариран ДДС за възстановяване – 2137.19 лева.

За м.04.2007г. е деклариран резултат по СД – ДДС за внасяне в размер на 32 005.31 лева.

При ревизията на основание чл. 25, ал. 6 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 16 306.67 лева върху данъчна основа от 81 533.33 лева, въз основа на констатации за получено и осчетоводено плащане през периода на обща стойност от 97 840 лева. Жалбоподателят с възражението по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е представил доказателства, че плащането е по фактура № 39/30.06.2008г. на същата обща стойност, по която данъкът от 16 306.67 лева е начислен в СД за м.06.2008г. Тези доводи са приети за неоснователни по съображения, идентични на изложените относно приложението на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС в данъчен период м.03.2007г.

В данъчен период м.05.2007г. с ревизионния акт е начислен ДДС по доставки с предмет прехвърляне право на собственост върху недвижими имоти както следва:

1. в размер на 19656,00 лв. върху данъчна основа 98280.00 лева, за продажба на недвижим имот - апартамент №8, ет.2, изграден в степен „груб строеж“ съгласно нотариален акт № 83, том, II, рег. № 2125, дело

№ 283 от 16.05.2007г. с купувач [фирма]. Цената на имота е 60 300,00 евро. /117 935 лв./ и е по-висока от данъчната му оценка в степен „груб строеж“ от 39461.94 лв.

При ревизията е установено, че за така осъществената продажба е издадена фактура № 27/21.11.2007г., с данъчна основа 50 000 лв. и ДДС – 10 000 лева, но на основание чл.86. ал.2 от ЗДДС , че данъкът следва да бъде начислен за данъчния период, през който данъка е станал изискуем. Данъчната основа е определена съгласно чл. 15 от ППЗДДС, като цената по нотариалния акт е увеличена с данъците и таксите по ЗМДТ и съгласно правилото на чл.67, ал.2 от ЗДДС.

2. в размер на 11 735 лева върху данъчна основа от 58 675 лева, за продажба на недвижим имот - апартамент № 32, ет.6, изграден в степен „груб строеж“ съгласно нотариален акт № 25, том 071, рег.№ 28734 , дело № 19001 от 08.05.2007 г. с купувач „М. М. М.. При ревизията не е представен препис от нотариалния акт и договорената цена не е установена. Съгласно изложените мотиви /стр. 30 от РА/, органите по приходите са приели за цена на правото на собственост, стойността на получения от купувача заем от 36 000 евро /70 409.88 лева/, съгласно отразения в разпечатка от Служба по вписванията нотариален акт за учредяване на договорна ипотека № 61, том. 024 , рег. № 28735, дело № 19005 от 08.05.2007г. Данъчната основа и начисления ДДС са определени върху стойността на заема.

С оглед на горните констатации резултатът за м. 05.2007г. е коригиран на ДДС за внасяне в размер на 60 215.24 лева, от която сума е приспаднат платеният за периода ДДС в размер на 28 824.24 лева. Разликата от 32 018.94 лева е определена като дължима в едно със съответните лихва.

За м.10.2007г. е деклариран резултат за периода ДДС за възстановяване в размер на 56 138.84 лева.

С ревизионния акт е начислен ДДС за реализирани от ревизираното лице продажби на недвижими имоти съгласно нотариални актове, както следва:

1. По силата на нотариален акт за продажба на право на строеж № 170 . **том. IV** , рег.№ 50140 . дело № 770 от 25.10.2007г. органът по приходите приема, че [фирма] продава на Р. И. К., следния недвижим имот - гараж №11, изграден в степен „груб строеж“ за сумата от 5200,00 лв. Данъчната оценка на имота в „груб строеж“ е общо 5 155.42 лв. Въз основа на представените нотариални актове и описания констативен протокол от 28.07.2006г. в РА е прието, че степен на завършеност на строежа на етап „груб строеж“ е достигната на тази дата. Поради това и на основание чл. 45, ал. 2 от ЗДДС е прието, че доставката е облагаема и че на основание чл. 86, ал.2 от ЗДДС данък е следвало да бъде начислен

Определена е данъчна основа от 4 333 лева и данък в размер 867 лева.
2. По идентични съображения е начислен ДДС в размер на 867.00 лв. по нотариален акт за продажба на право на строеж № 035 , том.VI , рег.№ 22363 . дело № 962 от 25.10.2007 г., сключен между [фирма] и В. Д. Я. с ЕГН [ЕГН] върху цена от 5 200,00 лв.

По този начин декларираният за м.10.2007г. е коригиран на ДДС за възстановяване от 53 997.68 лева.

При така установените факти, съдът приема по приложението на материалния закон следното:

По отношение на м.02.2007г.

Ревизионният акт в частта, в която е начислен допълнително данък в размер на 954 лева, като е увеличена данъчната основа по продажба на недвижим имот /гараж № 1/, с разходите по ЗМДТ за прехвърляне правото на собственост, съответства на приложимия по време материален закон относно нейното формиране. Съгласно чл. 26, ал.2 от ЗДДС /в ред. от ДВ бр. 63/2006г., в сила от 01.01.2007г./ данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Нормата на чл. 15 от ППЗДДС предвижда, че данъците и таксите по ЗМДТ се включват в данъчната основа на доставките, за които се дължат.

Настоящият съдебен състав намира, че допълнително начисленият в този период, данък на основание чл.130 от ЗДДС е незаконосъобразно определен по размер. Съображенията за това са следните:

Безспорно строителната услуга, която [фирма], като приобретател на вещното право на строеж се задължава да извърши по отношение на учредителите по договора, за конкретно определени обекти, е облагаема доставка. Съгласно чл. 130 от ЗДДС, в случаите на бартер т.е. когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, се приема, 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.

По силата на чл. 130, ал.2 от ЗДДС /в редакцията, в сила за 2007г./ данъчното събитие и за двете доставки по ал.1, възниква на датата на данъчното събитие за първата от тях. В случая данъчното събитие по смисъла на цитираната норма, е възникнало на датата на учредяване на правото на строеж в нотариална форма – 16.02.2007г. От доказателствата по делото се установява, че към тази дата дружеството – жалбоподател в качеството си на регистрирано лице не е начислило ДДС върху стойността на строителната услуга.

Видно от мотивите на РА, описани по-горе, данъчна основа на тази доставка е определена в размер на 80 % от пазарната цена на правото

на строеж за цялата сграда, което съответства на ограниченото вещно право, придобито от [фирма]. За пазарна цена на правото на строеж е приета, посочената в нотариалния акт данъчна оценка на ограниченото вещно право, предмет на договора.

Настоящият съдебен състав, намира, че в случаите на чл. 130 от ЗДДС във връзка с чл. 26, ал.2 от ЗДДС данъчната основа е равна на стойността на строителната услуга, която се дължи на учредителите. Този извод съответства на определението за бартер, дадено в чл. 130, ал.1 от ЗДДС – тъй като предмет на облагане е строителната услуга, която приобретателят дължи на учредителите на вещното право на строеж, то жалбоподателят се явява продавач на тази услуга и за нея дължи на начисляване на ДДС. В това отношение са основателни доводите на процесуалния представител на дружеството – жалбоподател по т. 17.5 от представената по делото писмена защита.

В процесния ревизионен акт стойността на строителната услуга е определена въз основа на данъчната оценка на правото на строеж. Тази стойност не се оспорва от страна на жалбоподателя. Няма данни за определената от страните по доставката стойност на услугата. При ревизията е установено, че обектите, които учредителите на правото на строеж си запазват са Р. 635 кв.м. Органите по приходите са изчислили, че при Р. на цялата сграда от 3623.13 кв.м. и при данъчна оценка на правото на строеж за цялата сграда от 432 692 лева, стойността на 1 кв.м. Р. е 120 лева. Тези обстоятелства не се оспорват от страна на жалбоподателя и кореспондират с данните от представения по адм. дело 9025/2009г. по описа на АССГ, 9 състав, нотариален акт от 07.02.2007г.

На тази база, стойността на строителната услуга, по която К. 4 ЕАД се явява продавач е равна 17,5 % (635кв.м./3623.13кв.м.) от стойността на правото на строеж за цялата сграда, което съответства на дължимото на учредителите обезщетение или 75 721.10 лева /17,5 % от 432 692 лева данъчна оценка на правото на строеж за цялата сграда с обща Р. 3623.13 кв.м./, а не както е приел издателят на РА – 80 % от тази стойност.

С оглед на това, основателно жалбоподателят възразява, че дължимият данък е в размер на 12 620.18 лева. За разликата до пълния определен размер от 69 561.60 лева или 57 301.42 лева, ревизионният акт е издаден в нарушение на материалния закон и подлежи на отмяна.

За данъчен период м.03.2007г. ревизионният акт съответства на материалния закон. Възраженията на жалбоподателя, основани на начисляване на данъка по същите доставки в по-късни периоди са неоснователни.

Съгласно чл. 25, ал. 6 от ЗДДС /сега ал. 7/ когато, преди да е

възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В случая при ревизията е констатирано единствено факта на плащане, въз основа на счетоводните записвания по сметки 412 и 5041 при жалбоподателя. Принципно само тези констатации не са достатъчни да се приеме, че плащането представлява аванс по облагаема доставка на право на собственост върху недвижими имоти, макар и това да е основната дейност на ревизираното лице. Съгласно заключението на в.л. А. от 21.11.2011г. – плащанията са извършени от Р. К. и Р. Георгиев и са получени от жалбоподателя по банков път на м.03.2007г. След проверка в счетоводството на [фирма] вещото лице е установило, че за така получените плащания дружеството е издало на Р. К. фактура 40/30.06.2008г. на обща стойност 33 065.52 лева, която е включена в дневника за продажби за м.06.2008г., както и фактура № 44/02.07.2008г. на Р. Георгиев на обща стойност 40 094.51 лева, която е включена в дневника за продажби за м. 07.2008г. Жалбоподателят не оспорва обстоятелството, че получените в този период суми се отнасят до продажба на недвижими имоти. Липсват и твърдения, че тези плащания са получени на друго основание. Възраженията в жалбата и в писмената защита на адв. Я. се отнасят до момента на начисляване на данъка. Доводите, че извършеното от дружеството начисляване в следващи данъчни периоди съответно през м.06.2008г. и м.07.2008г. го освобождават от задължението да начисли данък към момента на получаване на плащанията от тези физически лица, не намират законова опора. Законът обвързва задължението за начисляване на ДДС с момента на настъпване на данъчно събитие. Нормата на чл.25, ал. 6 във връзка чл. 25, ал. 2 от ЗДДС предвижда, че когато плащането по доставката предхожда прехвърлянето на право на собственост – данъкът става изискуем към момента на получаването му. В случая плащането е получено през м.03.2007г., поради което за жалбоподателя е възникнало задължение да го начисли в този данъчен период. Последващото издаване на фактура и включването ѝ в СД по ЗДДС е ирелевантно за приложението на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС.

Правилно е приложен материалния закон и при начисляване на ДДС по продажба на недвижим имот с купувач Т. К. и Л. К.. Данъчното събитие в този случай е настъпило в хипотезата на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС – към момента на прехвърляне правото на собственост, като безспорно се установява, че жалбоподателят не го е начислил съгласно чл. 86, ал.1 от ЗДДС в данъчен период м.03.2007г. При определяне на данъчната основа е съобразено и правилото на чл. 15 от ППЗДДС.

С оглед на изложеното жалбата в тази част, се явява неоснователна и

следва да бъде **отхвърлена**.

За м.04.2007г. съгласно заключението на в.л. А. постъпилите в този данъчен период плащания в общ размер от 97 840 лева са направени от Т. Я. К. и Л. К.. От изложеното по-горе се установява, че тези плащания касаят продажба на недвижим имот – апартамент № 30, ет.5, изграден в степен „груб строеж“ съгласно нотариален акт № 174 . том.1. рег.№ 1206 . дело № 173 от 30.03.2007г., с купувачи Т. К. и Л. К., данъкът за която доставка е начислен при ревизията в данъчен период м.03.2007г. на основание чл. 86, ал.1 във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС. Поради това ревизионният акт в тази част, в която се определя допълнително ДДС **в размер на 16 306.67 лева** върху плащанията по същата доставка, следва да се отмени.

Ревизионният акт в частта, в която е начислен ДДС по продажба на недвижим имот сключен в нотариална форма с купувач Р. и П. О., в **данъчен период м.05.2007г.** съответства на чл. 25, ал.2 от ЗДДС във връзка с чл. 15 от ППЗДДС. Съображенията в тази връзка с а идентични с тези, изложени по отношение момента на настъпване на данъчно събитие по сделката с купувачи Т. Я. К. и Л. К., към момента на прехвърляне на правото на собственост с нотариален акт в данъчен период м.03.2007г.

Незаконосъобразно е определената данъчната основа по другата доставка в този данъчен период, въз основа на предоставения на купувача М. М. заем в размер 36 000 лева, за което задължение върху имота е учредена договорна ипотека. Подобно на данъка, начислен в м.12.2006г. и в този случай от органите по приходите и от ответника не е установена, че покупко-продажбата на недвижимия имот, сключена с нотариален акт № 025, том 071, рег. № 28734, дело № 19001 от 08.05.2007г. е симулативна сделка. Не са налице доказателства по делото, че тази сделка е прогласена за нищожна, а сключеният договор за заем е прикрита сделка, за да се приеме, че действителната цена на имота е заетата сума.

Поради това определеният върху тази сума данък в размер на 11 735 лева, е начислен в нарушение на чл. 26 от ЗДДС. Видно от мотивите на РА, препис от сключения с М. М. нотариален акт за покупко - продажба на недвижими имот не е събран в хода на ревизията. Не е представен и в съдебното производство от страна на ответника. Въз основа на счетоводните записвания по разплащателните сметки на жалбоподателя, вещото лице в заключението от 21.11.2011г. е констатирало, че през м. 05.2007г. от М. М. са преведени единствено 18 000 евро /35 204.94 лева/ аванс за покупка на жилище. Тази сума кореспондира с твърденията на жалбоподателя за издадена от него фактура № 41/30.06.2008г. на същото физическо лице на обща стойност 35 204.94 лева, с данъчна основа 29 337.45 лева и ДДС в размер

5867.49 лева.

С оглед на изложеното следва да се приеме, че в данъчен период м.05.2007г. жалбоподателят е имал задължение да начисли данък в размер на 5 867.49 лева единствено върху сумата на полученото плащане, на основание чл. 25, ал. 6 от ЗДДС. За разликата до пълния начислен размер от 11 735 лева или **5 867.51 лева, ревизионният акт в частта за м.05.2007г. подлежи на отмяна**, поради нарушение на материалния закон.

За данъчен период м. 10.2007г. определеният допълнително данък върху две доставки с предмет прехвърляне на право на строеж с купувачи Р. К. и В. Я. ревизионният акт е издаден в нарушение на чл. 45, ал.2 от ЗДДС. Съгласно цитираната норма учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка до момента на завършване в груб строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж.

В конкретния случай, органът по приходите приема, сградата е завършена в груб строеж въз основа на констативен протокол от 28.07.2006г. Видно от съдържанието на представените в приложенията преписи от нотариални актове за покупко – продажба на недвижими имоти за периода м.07.2006г. – м.05.2007г., /например нотариален акт 83, том II, рег. № 2125, дело 283/16.05.2007г./ констативен протокол за достигнат груб строеж от 28.07.2006г., издаден от СО, район О. купел е представен пред нотариуса във връзка с продажбата на части от сградата, изградена в дворно място, с площ от 1300 кв.м., съставляващо УПИ-903, 904от кв. 519 по плана на [населено място], м. О. купел.

Видно от нотариален акт за продажба на право на строеж № 035, том VI, рег. № 22363, дело № 962 от 25.10.2007г., сключен между [фирма] и В. Д. Я., предмет на сделката е прехвърляне право на строеж върху УПИ XI-960,961, от кв. 519 по плана на [населено място], местност О. купел, с площ от 930 кв.м. Следователно касае се за различни имоти и констативният протокол от 28.07.2006г. е неотносим към изграждането на сградата в УПИ XI-960,961.

С оглед на изложеното следва да се приеме, че към момента на прехвърляне на вещното право на строеж – м.10.2007г. са налице условията на чл. 45, ал.2 от ЗДДС /в приложимата му по време редакция, преди изм. ДВ, бр. 99 от 2011г., в сила от 1.01.2012г./ и доставките са освободени.

Освен това видно от приложения по адм.дело № 9025/2009г. по описа на АССГ, нотариален акт № 047, том I, рег. 2471, дело 042/2007г. правото на строеж върху УПИ XI-960,961, е учредено в полза на [фирма] на 07.02.2007г. за изграждане на жилищна сграда съгласно одобрен архитектурен проект от 28.12.2006г. за изграждане на жилищна сграда с Р. от 3623.13 кв.м., така че констативния протокол от

28.07.2006г. за изграждане на сграда в груб строеж не се отнася за тази сграда.

На това основание ревизионният акт, в частта, в която за този период е начислен ДДС **в общ размер от 1 734 лева** следва да се **отмени**, като незаконосъобразен.

В представената в настоящото производство писмена защита, жалбоподателят, чрез процесуалния си представител оспорва допълнително начислен ДДС и **за данъчен период м.08.2007г.**, като посочва, че за този период в ревизионния акт не са изложени мотиви. Според ревизионния доклад корекциите в резултата за периода произтичат от допълнително начислен ДДС за получено плащане от 14 400 лева, осчетоводено по кредита на сметка 411 – Клиенти и по дебита на сметка 501 каса в лева, както и от отказ на право на данъчен кредит в размер на 405.15 лева по фактура № [ЕГН]/22.08.2007г. издадена от „Вестникарска група Б.. Видно от разпоредителната част на РА общия размер на тези суми от 2 805.15 лева, е включен при определяне на задълженията при ревизията и следователно е бил обжалван от ревизираното лице, като част от общия размер на определените задължения по ЗДДС за ревизираните периоди.

С влезлите в сила съдебни решения на АССГ и на ВАС, съдът се е произнесъл по жалбата, в частта на отказа на правото на данъчен кредит, в това число и по фактурите, издадени от Вестникарска група Б.. Поради липсата на мотиви относно начисления ДДС, спорът не е решен по същество, а делото е върнато за ново разглеждане.

На това основание, настоящият състав приема, че дължи произнасяне и относно законосъобразността на начисления ДДС и в данъчен период м.08.2007г.

Видно от мотивите на РД, които съгласно чл. 120, ал.2 от ДОПК са неразделна част от РА, начисляването на данъка се дължи на констатирано в този данъчен период плащане в размер на 14 400 лева. Липсват фактически констатации, че така осчетоводеното плащане касае продажба на недвижими имоти, респективно, че касае плащане по облагаема доставка по смисъла на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС. Видно от аналитична ведомост за м.08.2007г. (л. 139 от приложенията) плащането е направено от Г. М. Е.. Видно от заключението на в.л. А., прието в хода на съдебното производство по адм. дело № 9025/2009г. по описа на АССГ, 9 състав, от К. 4 ЕАД е издадена фактура № 43/01.07.2008г. на същата стойност с получател Г. Е., като сумата е постъпила по разплащателна сметка на 01.07.2008г. – период извън обхвата на процесната ревизия.

При така установените факти, съдът приема, че не се доказват предпоставките по чл. 25, ал. 6 от ЗДДС за изискуемост на данъка в този данъчен период. По делото не е представен нотариален акт, сключен с

Г. М. Е. в същия или друг данъчен период. Не е представен и препис от приходен касов ордер или друг документ, от който да се установява основанието за плащане. Жалбоподателят твърди, че е издал фактура № 43/01.07.2008г., но вещото лице при предходното разглеждане на делото, е констатирало, че тази фактура се отнася до плащане от Г. Е., постъпило по банков път на 01.07.2008г. - период, който е извън обхвата на процесната ревизията. В хода на настоящото производство, в допълнителното заключение под името Г. М. Е. е посочено платежно нар. 08/07г., но това заключение не следва да се кредитира, тъй като не кореспондира с осчетоводяването по аналитичната ведомост за м.08.2007г., където е отразено плащане по каса.

С оглед на изложеното ревизионният акт и в тази част по отношение начислен ДДС в размер на 2400 лева за м.08.2007г. следва да се отмени като издаден в нарушение на материалния закон.

За пълнота на изложеното следва да се посочи, че в заключението на в.л. от 21.11.2011г. е налице констатация, от която е видно, че в данъчен период м.12.2007г. не е извършена корекция на резултата по СД, с начисления в данъчен период данък по продажба на недвижим имот с купувач Р. и П. О.. Но доколкото в този данъчен период е обжалван само отказът на правото на данъчен кредит, съдът намира, че извършването на корекция в резултата за периода на това основание е процесуално недопустимо, тъй като е извън предмета на съдебния спор, с която е сезиран.

Предвид всичко изложено се налага краен извод, че ревизионният акт, предмет на съдебен спор при новото разглеждане на делото е незаконосъобразен както следва:

в частта на начисления ДДС в размер на **4 840.83 лева** и съответните лихви за данъчен период м.07.2006г. въз основа на получено от К. 4 ЕАД плащане в размер на 29 045 лева по фактура/б.б. 65/1407.2009г.;

в частта на начисления ДДС в размер на **16 554.80 лева** и съответните лихви в данъчен период м.10.2006г. върху получени от дружеството – жалбоподател плащания в общ размер от 99 328.90 лева, както и в частта на начисления ДДС за м.10.2006г. в размер на **5 948.98 лева** и съответните лихви за продажба на недвижим имот с нотариален акт № 043, том V рег. № 19113, дело № 790 от 24.10.2006г. с купувач Р. С. Ц.

в частта на начисления ДДС за м.11.2006г. в размер на **3 805.31 лева** и съответните лихви за продажба на недвижим имот с нотариален акт № 55, том V, рег. № 4126, дело № 803 от 03.11.2006г. с купувачи П. Х. Т. и В. В. К.;

в частта на начисления ДДС за м.12.2006г. в размер на **2 609.34 лева** и съответните лихви за продажба на недвижими имот с нотариален акт № 064, том.VII, рег. № 23543, дело № 1189 от 29.12.2006г. с купувач Р. Т. Т.;

в частта на начисления ДДС за м.02.2007г. в размер на **57 301.42 лева** и съответните лихви върху тази сума, представляващ разликата между дължимия на основание чл. 130 от ЗДДС данък за осъществен от К. 4 ЕАД бартер и начисления с ревизионния акт;

в частта на намисления ДДС в размер на **16 306.67 лева** за данъчен период м.04.2007г.;

в частта на начисления ДДС за м.05.2007г. в размер на **5 867.51 лева** и съответните лихви за продажба на недвижим имот с нотариален акт № 025, том 071, рег. № 28734, дело № 19001 от 08.05.2007г.;

в частта на начисления ДДС в общ размер на **1 734 лева** за данъчен период м.10.2007г.

в частта на начисления ДДС в размер на 2 400 лева за данъчен период м. 08.2007г.

В останалата част, по отношение на начисления ДДС в данъчни период м.07.2006г., м.09.2006г., м.10.2006г., м.11.2006г., м.12.2006г., м.02.2007г., м.03.2007 и м. 05.2007г. ревизионният акт е издаден в съответствие с действащия по време материален закон, поради което подадената от [фирма] жалба следва да се отхвърли като неоснователна в тази част.

При този изход на спора, следва да бъдат определени разноските съгласно чл. 226 от АПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК и чл. 161 от ДОПК.

С решение № 3094/02.03.2011г. постановено по адм. дело № 9820/2010г. Върховен административен съд не е определил в полза на жалбоподателя разноски. В полза на ответника са определени разноски в размер на 1114 лева, съобразно отхвърлената част от жалбата по отношение на непризнатото право на данъчен кредит.

В изпълнение на задължението по чл. 226, ал. 3 от АПК настоящата инстанция следва да се определи разноските за три инстанции по неприключилата част от производство. В тази връзка жалбата се уважава за общата сума от 117 368.86 лева при общ размер на обжалваните задължения, предмет на настоящото производство съгласно решението на ВАС от 252 967.64 лева /327 414.47 лева – 74 446.83 лева/. Жалбоподателят е направил разноски в размер на 24 323.86 лева общо за всички инстанции, от които 2350 лева при новото разглеждане на делото. При тези фактически данни на жалбоподателя се следват разноски в размер на 11 285.49 лева съобразно уважената част от жалбата. На ответника според отхвърлената част от жалбата, предмет на неприключилото производство от 135 598.78 лева се дължат разноски за предходните инстанции, тъй като в настоящото производство не е представляван от юрисконсулт в размер на 3 161.97 лева юрисконсултско възнаграждение.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], [населено място], представлявано от изпълнителния директор К. Г. Я. ревизионен акт № [ЕГН]/05.02.2009г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП [населено място], мълчаливо потвърден, на основание чл. 156, ал. 4 от ДОПК чрез непроизнасяне от директора на дирекция ОУИ, в частта на установените задължения по ЗДДС в общ размер от 117 368.86 лева и съответните лихви за ревизирания период 01.04.2006г. – 31.01.2008г., а именно:

- в частта на начисления ДДС в размер на **4 840.83 лева** и съответните лихви за данъчен период **м.07.2006г.** за получено от [фирма] плащане в размер на 29 045 лева по фактура/б.б. 65/1407.2009г.;

- в частта на начисления ДДС в размер на **16 554.80 лева** и съответните лихви в данъчен период **м.10.2006г.** върху получени от дружеството – жалбоподател плащания в общ размер от 99 328.90 лева, както и в частта на начисления ДДС за м.10.2006г. в размер на **5 948.98 лева** и съответните лихви за продажба на недвижим имот с нотариален акт № 043, том V рег. № 19113, дело № 790 от 24.10.2006г. с купувач Р. С. Ц.

- в частта на начисления ДДС за **м.11.2006г.** в размер на **3 805.31 лева** и съответните лихви за продажба на недвижим имот с нотариален акт № 55, том V, рег. № 4126, дело № 803 от 03.11.2006г. с купувачи П. Х. Т. и В. В. К.;

- в частта на начисления ДДС за **м.12.2006г.** в размер на **2 609.34 лева** и съответните лихви за продажба на недвижими имот с нотариален акт № 064, том.VII, рег. № 23543, дело № 1189 от 29.12.2006г. с купувач Р. Т. Т.;

- в частта на начисления ДДС за **м.02.2007г.** в размер на **57 301.42 лева** и съответните лихви върху тази сума, представляващ разликата между дължимия на основание чл. 130 от ЗДДС данък за осъществен от К. 4 ЕАД бартер и начисления с ревизионния акт данък;

- в частта на намисления ДДС в размер на **16 306.67 лева** и съответните лихви за данъчен период **м.04.2007г.**;

- в частта на начисления ДДС за **м.05.2007г.** в размер на **5 867.51 лева** и съответните лихви за продажба на недвижим имот с нотариален акт № 025, том 071, рег. № 28734, дело № 19001 от 08.05.2007г.;

в частта на начисления ДДС в общ размер на **1 734 лева** и съответните лихви за данъчен период **м.10.2007г.**

в частта на начисления ДДС в размер на **2 400 лева** и съответните лихви за данъчен период **м. 08.2007г.**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], [населено място], представлявано от изпълнителния директор К. Г. Я. против ревизионен акт №

[ЕГН]/05.02.2009г. издаден от орган по приходите при ТД на НАП [населено място], мълчаливо потвърден, на основание чл. 156, ал. 4 от ДОПК чрез непроизнасяне от директора на дирекция ОУИ, в останалата част, по отношение на установените задължения по ЗДДС в общ размер от 135 598.78 лева и съответните лихви за данъчни периоди м.07.2006г., м.09.2006г., м.10.2006г., м.11.2006г., м.12.2006г., м.02.2007г., м.03.2007 и м. 05.2007г.

ОСЪЖДА [фирма], [населено място], представлявано от изпълнителния директор К. Г. Я., ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” [населено място] при ЦУ на НАП /с променено наименование дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика”/ с адрес: [населено място], [улица] сумата от 3 161.97 лева /три хиляди, сто шестдесет и един лева и деветдесет и седем стотинки/ разноси по делото, на основание чл. 226, ал.3 от АПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” [населено място] при ЦУ на НАП /с променено наименование дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика”/ с адрес: [населено място], [улица] да заплати на [фирма], [населено място], представлявано от изпълнителния директор К. Г. Я., ЕИК[ЕИК] сумата от 11 285.49 лева /единадесет хиляди, двеста осемдесет и пет лева и четиридесет и девет стотинки/ разноси по делото, на основание чл. 226, ал. 3 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд, в 14–дневен срок от съобщението до страните.

Съдия: