

РЕШЕНИЕ

№ 1733

гр. София, 13.03.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 44
състав,** в публично заседание на 19.02.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Юлия Тодорова

при участието на секретаря Емилия Митова, като разглежда дело номер **8886** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК

Жалбоподателят [фирма], Регистрирано в Търговския регистър воден от Агенцията по вписвания, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: пл. „В. завера” № 1, ет. 9, ап. 33 [населено място] 1164, район „Л.”, представлявано от управителя М. Л., л.к. №[ЕИК], изд. на 27.07.2001 г. от МВР- С. ЕГН [ЕГН], със съдебен адрес: @@2@[населено място] - 1614, кв. Горна Баня, обжалва Ревизионен акт №[ЕИК] от 21.04.2011г., издаден от орган по приходите към ТД на НАП С..

Жалбоподателят обжалва акта в частта, в която същият е потвърден с Решение № 1534/07.09.2011 г. на Директора на дирекция „О.” -С. към ЦУ на НАП (връчено на 13.09.2011). Преди това жалбоподателят е оспорил неговата законосъобразност с жалба, подадена с вх.№ 53-03-1055/25.05.2011 г. до Директора на О. /сега Директор на Дирекция „ОДОП”/.

Поддържа, че предмет на оспорване е ревизионният акт, е отказано право на данъчен кредит по реда на ЗДДС, съответно са установени допълнителни задължения по реда на ЗДДС и ЗКПО като се имат предвид следните направени от ревизията изводи и оспорените от дружеството основания за тях:

1. Относно начислен от ревизията ДДС при условията на бартер за предоставено на дружеството право на строеж:

В тази му част РА е отменен с указания за издаване на нов РА. Жалбата в тази й част не е изцяло уважена с решението на Д. по смисъла на чл.156 ал.3 от ДОПК. РА е

отменен относно размера на данъчното задължение, но са потвърдени спорните основания от ЗДДС за неговата дължимост.

Административният орган установил, че дружеството е договорило изпълнение на бъдеща строителна услуга, срещу учреденото му право на строеж върху чужди поземлени имоти, собственост на физически лица, които не са данъчнозадължени лица по смисъла на чл.3 от ЗДДС. Приложим в случая е чл.130 ал.2 от ЗДДС в редакция, която е в сила до 31.12.2008 г., а именно, че данъчното събитие и за двете бартерни доставки възниква на датата на данъчното събитие за по ранната доставка.

Според ревизията и според решението на Д. /сега Директор на Дирекция „ОДОП“/ по-ранното данъчното събитие е прехвърлянето на правото на строеж. Според дружеството основанията за начисляване на ДДС върху строителните услуги или данъчното събитие за услугите, които „А.“ ще изпълни за собствениците на терена, възниква към момента, когато услугата може да се приеме за изпълнена и построеното от „А.“ е факт.

В този смисъл жалбоподателят счита, че данъчното събитие не може да възникне на датата на нотариалните актове, защото, данъчно събитие по смисъла на ЗДДС е доставка, изпълнена от данъчно задължено лице (чл.25 ал.1от ЗДДС). Собствениците на имотите, върху които е прехвърлено правото на строеж нямат качеството на данъчно задължени лица.

Прехвърлянето на правото на строеж е освободена доставка (чл.45 ал.2 от ЗДДС), но дори и да се допусне, че предметът на доставката е друг и тя е облагаема (например продажба на УПИ, вместо учредяване на право на строеж върху него), при продажбата на това УПИ за продавачите няма да възникне данъчно събитие, защото те не са данъчно задължени лица (чл.25 ал.1 във връзка с чл.3 от ЗДДС).

В Решението на Д. /стр. 4 и стр.5/ е прието, че към датата на нотариалните актове, с която се учредява правото на строеж за „А.“ ще възникне основание да начисли ДДС върху получено авансово плащане, а при завършване на сградата ще се определи действителната пазарна цена на това право и тогава следва да бъде издадено кредитно или дебитно известие. Тези аргументи са принципно правилни, но са приложими за период след 01.01.2009 г., от която датата разпоредбата на чл.130 от ЗДДС е с различна редакция, спрямо тази за процесния период – февруари /2007 и ноември 2008 г.

С решението на Д. актът е отменен, в частта, в която ревизията е определила пазарната цена на строителната услуга срещу правото на строеж.

2.Относно твърдяна от ревизията липса на доставка (изпълнени строително-монтажни работи) по фактури на [фирма], [фирма] и [фирма]:

През процесния период посочените дружества са изпълнявали бетонджийски, кофражистки и зидарски работи, облицовъчни покрития, топлоизолация, замазки, мазилки и др. За изпълнените работи на органите по приходите са представени съответните актове по реда на ЗУТ.

В частта ЗДДС ревизията не признава правото на данъчен кредит за ДДС в размер общо на 134,626.00 лв., начислен по издадените фактури (вт.ч. 3,000лв. по фактури на [фирма], за май/2008 г., 63,750лв. по фактури на [фирма] за данъчни периоди юни, септември, октомври и ноември на 2008г. и 67,876 лв. по фактури на [фирма] за данъчни периоди юни и септември на 2009 г.).

Посочените от органа по приходите основания са, че поради липса на техническа и кадрова обезпеченост трите дружества не са извършили фактурираните

услуги и данъкът по спорните фактури се явява неправомерно начислен.

В частта ЗКПО, като краен ефект не се признават отчетените въз основа на същите фактури разходи. Общата стойност на СМР, формирани по тези фактури от 2008 г. и 2009 г. е 672,530.00 лв., но „А.“ не ги отчита като текущ разход през никоя от двете години, защото са третирани от ревизираното дружество като отложен разход, подлежащ на признаване срещу бъдещи приходи. На различни от коментираните в тази точка основания (разгледани в следващата т.3), ревизията преобразува резултата на дружеството за 2009 г., като приема, че част от тези отложени приходи следва да се признаят през 2009 г. и преценява, че сума в размер на 497,394.30 лв. /е. т.ч 250,786.15 лв. по фактури на „К. 2008“ от 2009 г. и 246,608.15 лв., по фактури от 2008 г. на „Строй транс ЧП“ и „Минимал 07“) следва да бъде отнесена като счетоводен разход към определените от нея приходи, но приема, че са възнаграждения за услуги, които не са реално осъществени и не ги признава като разход за данъчни цели.

Като следствие от така извършеното от ревизията преобразуване (признати счетоводно, непризнати данъчно разходи), с посочената сума е увеличен резултата на дружеството за 2009 г., водещо до допълнително задължение за корпоративен данък в размер на 49,739.43 лв.

Жалбоподателят поддържа и, че от фактическа гледна точка, както по отношение на ЗДДС, така и по отношение на ЗКПО, не е спорен фактът, че строително-монтажните работи, предмет на спорните фактури са извършени. Спорна е тезата на ревизиращите органи, че не е доказано, че точно тези доставчици са изпълнили СМР.

Установено е, че представители на тези доставчици не са открити за целите на насрещните проверки при тях. До издаването на ревизионния доклад от тяхна страна не е представена поисканата им счетоводна документация. Според РА, т.к. и самото ревизирано дружество („А.“) има назначени работници по трудов договор, било възможно работа, за която се твърди, че според документите е изпълнена от „К.“, „Строй транс“ и „Минимал“, в действителност да е изпълнена от работниците на „А.“. Според жалбоподателя, административните актове не следвало да се издават на базата на предположения.

Отделно от това липсвало и експертна преценка, на която да се позове ревизията относно това какви са нормативите за изпълнение на обем физическа работа на човек за определено време, какъв е необходимият човешки ресурс, за да бъдат изпълнени конкретните строителни работи в обемите и сроковете, съгласно строителната документация за обекта.

Според решението на Д. „Минимал 07“, „К. 2008“ и „Строй транс ЧП“ не били представили доказателства за закупените и вложени от тях строителни материали при изпълнението на фактурираните СМР. Не разполагали със складови бази, транспортни документи, експедиционни бележки, стокови разписки, фактури за закупени строителни материали. Освен това в строителните книжа за обекта, съставяни и/или издавани по реда на ЗУТ като „строител“ фигурирало именно „А.“, а не посочените дружества.

По делото не било спорно и, че строителните и монтажните материали, и консумативи, вложени в строежа, включително машини, свързани с употребата им (бетонобъркачки, пръскачки, машини за полагане на мазилка, други), са доставени за целта от „А.“ и са за негова сметка. Спорните доставчици са осигурили единствено работна сила за изпълнение на конкретни СМР.

Според жалбоподателя нормативната уредба не задължава „А.“ като строител на

обекта да документира ресурсите, с които го изпълнява.

3. Относно извършено от ревизията увеличение на финансовия резултат със суми, които дружеството е отчитало като авансови плащания по неприключили договори за строителство и продажба на жилища, твърди следното:

Спорен в случая е моментът, в който подлежат на признаване приходите от строителство и съответстващите им разходи. Дружеството жалбоподател отчита сумите постъпили съгласно предварителни договори за продажба на обекти в строящите се сгради в[жк]не като текущи приходи, а като разчети, свързани с авансови плащания от клиенти. Разходите за строежа на сградите (вкл.СМР по фактурите на „К. 2008”, „Строй транс ЧП” и „Минимал 07”) също не са отчитани текущо, а са отложени, за да бъдат признати, когато се признаят приходите от продажби. До приключването на ревизията и до издаването на РД, разбирането на дружеството е било, че отложените приходи и разходи ще бъдат признати след окончателното приключване на строителството и издаването на разрешение за ползване на сградата и обектите в нея.

При ревизията е установено, че към 31.12.2009 г. за част от обектите, предмет на предварителни договори за продажба (жилища и гаражи) са издадени нотариални актове, съгласно които тези обекти са продадени със степен на завършеност „груб строеж”.

Според ревизията, потвърдено с решението на Д., приходите и разходите следва да се признават текущо към момента на издаване на нотариалните актове, с които собствеността върху строящите се незавършени обекти се прехвърля на купувачите, независимо от степента на завършеност на тези обекти.

Жалбоподателят обаче счита, че при продажба на сгради със степен на завършеност „груб строеж” не е сложно да се оценят надеждно нито приходите, нито съответстващите им разходи, заложиени във всеки от обектите. Собствеността върху обектите е прехвърлена на етап „груб строеж”, защото това е допустимо от ЗЗД и е в съответствие със ЗУТ, но за изпълнителя остават задължения да довърши както жилищата, така и сградата като цяло.

Към момента, когато са съставени нотариалните актове нито жилищата са годни ползване, нито сградата като цяло. След този момент са извършвани вътрешни и външни мазилки, замазки, шпакловки, врати, прозорци, дограма, В и К инсталации, Ел. инсталации, както на отделните жилища, така и на сградата като цяло, а също и съответното оформление на прилежащия терен. Ако тезата на органите по приходите би била вярна, тези разходи, безспорно вложени след етап груб строеж и безспорно необходими за да бъдат изпълнени договорите за строителство, не подлежат на признаване за данъчни цели, защото няма да има приходи, които им съответстват.

Според решението на Д., след като в нотариалните актове е предвидено собствеността върху обектите в новостроящата сграда да се прехвърли в етап на завършеност „груб строеж” и не са предвидени в същите актове клаузи, задължаващи продавача да довърши тези обекти, то ако жалбоподателят извършва последващи разходи до степен, в която сградата и обектите в нея ще получат разрешение за ползване, тези последващи разходи няма да са данъчно признати, защото ще се считат за извършени в полза на трето лице, а от гл.т. на ЗДДС ще се считат за безвъзмездни доставки. Жалбоподателят обаче поддържа, че това разбиране на данъчните органи е в противоречие както с уредбата на строителството и отношенията между строител и възложител по смисъла на ЗУТ, така е и в противоречие с основния счетоводен

принцип за съпоставимост между приходите и разходите.

По всеки един от процесните обекти, собствеността върху които е прехвърлена в етап на завършеност „груб строеж“, посочената в нотариалния акт цена е крайна и е за завършен в степен годен за ползване обект, което е едно бъдещо обстоятелство по отношение на датата на нотариалния акт. От приложеният от ревизията подход следва, че не се признават всички свързани с тази крайна цена разходи, а само тези отнасящи се до етап груб строеж.

Липсващите според Д. ангажименти на „А.“ да довърши строежа на сградата следват от ЗУТ и са недвусмислено дефинирани в предварителните договори за покупко - продажба.

Предварителните договори са представени на ревизията Собствениците, придобили собствеността върху обекти в строящата се сграда със степен на завършеност „груб строеж“ придобиват качеството на възложители на строежа и освобождават строителя „А.“ от отговорността едва при установяване на годността за ползване на строежа, съобразно чл.7 ал.3, т.15 от Наредба № 3/31.07.2003 г. (Образец 15).

Декларираният от дружеството финансов резултат за 2009 г. е преобразуван в увеличение с 190,242.93 лв., формирани като изчислена от ревизията положителна разлика между приходи и разходи, които според ревизиращите органи неправилно от гл.т. на счетоводното законодателство са отчитани като разчети, свързани с авансови плащания от клиенти, съответно като отложени разходи, вместо да бъдат признати като текущи за 2009 г. Като следствие от така извършеното от ревизията преобразуване, с посочената сума е увеличен резултата на дружеството за 2009 г., водещо до допълнително задължение за корпоративен данък в размер на 19,024.29 лева.

4.Прихванати суми и задължения за декларирани, но невнесени според ревизията суми за ДДС:

С оспорения РА са прихванати срещу част от установените с него задължения 13,513.32 лв., признато ДДС за възстановяване. В резултат от извършените от ревизията корекции на данъчните резултати по реда на ЗДДС съгласно т.1 и т.2 по-горе, с оспорения ревизионен акт са установени като дължими и невнесени суми в размер на 36,368.28 лв. по справки декларации за дан. периоди март 2007г. (3,537.00 лв.), август/2007 (13,132.21 лв.), октомври 2008г. (18,853.92 лв.) и август 2009г. (845.15 лв.). Сумите са приспаднати от „А.“ от декларирани суми за възстановяване за предходни на тях периоди-чл.92 от ЗДДС. С ревизионния акт тези суми за възстановяване не се признават и така приспаднатия от тях данък за внасяне се счита за дължим.

Счита в този смисъл, че след като ревизионният акт е неправилен в частта, в която с него са установени допълнителни задължения, неправилно е и прихващането на признатото за възстановяване ДДС, съответно следва да отпаднат като дължими сумите, за които се твърди, че са декларирани, но не са внесени.

При горните фактически твърдения, моли съдът да отмени обжалвания Ревизионен акт №101006989/21.04.2011, като неправилен и незаконосъобразен, поради недоказаност на направените в него изводи и констатации при установяването на допълнителни задължения за ДДС, вследствие отказано право на данъчен кредит в размер общо на 134,626.00 лв. съгласно фактури на [фирма], [фирма] и [фирма] за данъчните периоди май 2008г., юни 2008г., септември 2008г., октомври 2008г., ноември 2008г., юни 2009г. и септември 2009г., както и лихви върху така установения

резултат за внасяне в размер общо на 31,002.38 лв.; допълнителни задължения за корпоративен данък по реда на ЗКПО за 2009 г., в размер на 68,761.93 лв. и лихви върху тази сума в размер на 7,505.01 лв.; декларирани като дължими, но невнесени според ревизията суми за ДДС в размер общо на 36,368.28 лв., посочени за внасяне в СД за данъчните периоди март 2007г. (3,537.00 лв.), август 2007г. (13,132.21 лв.), октомври 2008г. (18,853.92 лв.) и август 2009г. (845.15 лв.), приспаднати от [фирма] от декларирани суми за възстановяване за предходни на тях периоди по реда на чл.92 от ЗДДС, непризнати за възстановяване от ревизията и лихви върху тези задължения в размер на 7,972.68 лв.

Ответникът Директор на Дирекция „ОДОП” /предишно Директор на Дирекция „О.”/по същество оспорва подадената до съда жалба, счита същата за неоснователна и да се отхвърли като такава.

Страните представят писмени бележки във връзка с предоставената им от съда възможност по чл.149 от ГПК, претендират сторените по делото съдебно-деловодни разноски.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност, доводите и възраженията на страните и на осн.чл. 235, ал.1 от ГПК във вр. с чл.144 от АПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Видно е от Данъчно ревизионен акт №[ЕИК] от 21.04.2011г., издаден от орган по приходите към ТД на НАП С., че на дружеството жалбоподател са установени допълнителни задължения за ДДС, вследствие отказано право на данъчен кредит в размер общо на 134,626.00 лв. съгласно фактури на [фирма], [фирма] и [фирма] за данъчните периоди май 2008г., юни 2008г., септември 2008г., октомври 2008г., ноември 2008г., юни 2009г. и септември 2009г., както и лихви върху така установения резултат за внасяне в размер общо на 31,002.38 лв.; допълнителни задължения за корпоративен данък по реда на ЗКПО за 2009 г., в размер на 68,761.93 лв. и лихви върху тази сума в размер на 7,505.01 лв.; декларирани като дължими, но невнесени според ревизията суми за ДДС в размер общо на 36,368.28 лв., посочени за внасяне в СД за данъчните периоди март 2007г. (3,537.00 лв.), август 2007г. (13,132.21 лв.), октомври 2008г. (18,853.92 лв.) и август 2009г. (845.15 лв.), приспаднати от [фирма] от декларирани суми за възстановяване за предходни на тях периоди по реда на чл.92 от ЗДДС, непризнати за възстановяване от ревизията и лихви върху тези задължения в размер на 7,972.68 лв.

Същият е издаден от К. П. на длъжност старши инспектор по приходите и на осн.чл. 119, ал.3, т.1 от ДОПК. Р. акт е връчен на 16.05.2011г. на управителя на ревизираното дружество. Последното е подало жалба чрез органа постановил го, до горестоящия решаващ орган на дата 25.05.2011г. т.с. в 14 дневния преклузивен срок.

Решаващият орган се е произнесъл с решение №1534 от 07.09.2011г., като жалбата до съда е подадена в преклузивния 30 дневен срок, а именно на дата 27.09.2011г., считано от датата на съобщаване на решението-13.09.2011г. Последното обстоятелство се установява от приложената по делото разписка на стр. 5.

Според приложената по делото административна преписка посочена в съпроводителното писмо до съда, а така също и от приетите от съда писмени доказателства, се установява, че със Заповед ОРД-01-6 от 04.01.2010г. на

осн.чл. 11 ал.1, т.1 от ЗНАП, Директорът на ТД на НАП [населено място], е посочил лицата, които са компетентни да издават заповеди за възлагане на ревизии, измежду които и Д. В. Я., Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], към датата на издаване на Заповед за определяне на компетентен орган. Според същата Заповед №К 1006989 от 1/23.03.2011г. е определено лицето К. Г. П. на Длъжност Ст.Инспектор по приходите да издаде ревизионен акт на „А.-АМ“. С предходна Заповед за определяне на компетентен орган №К 1006989 от 08.10.2010г. Д. Я. е определила Роза З. да издаде ревизионен акт на дружеството, във връзка с извършена ревизия, по която е издаден Ревизионен доклад № 1006989 от 05.10.2010г.

На основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1003930/14.05.2010 г., издадена от Д. В. Я., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения за данък върху добавената стойност за периода от 01.01.2007 г. до 30.04.2010 г. и задължения за корпоративен данък за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2009 г. Със ЗВР № 1006989/18.08.2010 г. е определен срок за завършване на ревизията до 21.09.2010 г. Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад /РД/ № 1006989 от 05.10.2010г., връчен на 28.02.2011 г.

На основание и в срока по чл. 117. ал. 5 от ДОПК. от страна на ревизираното дружество е подадено възражение с вх. № 1876/12.04.2011 г. Ревизията приключва с издаване на ревизионния акт. При издаването на акта са разгледани направените от дружеството възражения стр.130 от I-ви том на делото, като същите са приети за неоснователни.

Към възражението се представя 14бр. Акт за установяване на СМР-образец 12, съгласно фактури на [фирма], [фирма] и [фирма]., трудов договор на Г. И. №41 от 23.01.2006г., копие от годишна данъчна декларация на жалбоподателя по чл. 92 от ЗКПО, с приложени към нея отчет по приходи и разходи, баланс, аналитични ведомости, фактури, справки-декларации и дневници за продажби по чл.124 и чл.125 от ЗДДС.

Актовете за установяване на СМР са от стр. 137/гръб/ до 146 вкл. на том I от делото. Същите са издадени по образец 12 /ДВ бр. 72 от 2003г./ Приложение №12 към чл. 7, ал.3, т.12 на Наредба №3, за установени извършени СМР по видове и количества, които подлежат на закриване /скрити работи/ или не могат да бъдат отчетени по чертеж. Всички актове са за строеж на жилищна сграда –блок „А“ и блок „Б“, находяща се в УПИ II-70 кв.117, местност Горна Баня, [улица], район О. купел. Видно е от сторената върху всеки акт забележка, че възложител на обекта е [фирма], като същото дружество е и строител, а проектант са [фирма] и [фирма]. Протоколите образец №12 са подписани от една страна от представител на жалбоподателя като възложител и строител, а от друга като проектант- [фирма].

Всички видове образец №12 има графа-„наименование на СМР“, графа-по проект, от която: ед.мярка и количество, графа „изпълнено“-единична мярка и количество, графа „оценка на изпълнените показатели“.

Видно е от представения по делото трудов договор №41 от 23.01.2006г., че лицето Г. И. И. е сключило трудов договор с ревизираното дружество и изпълнява работа в него на длъжност „ръководител в строителството“, т.с.

лицето е негов служител, който по трудова функция следва да ръководи възложено му строителство във връзка с трудовата му характеристика. Представа се и фактура №123 от 31.01.2011г., видно от която на дружеството е начислено ДДС в размер на 389, 93лв. по извършено частично плащане съгласно нотариален акт за учредено право на строеж. Начислен ДДС в полза на дружеството се установява все за плащане на същото основание и по фактури с №№114, 115, 116, 117, 118, 119, 120 и 121. Те кореспондират и със сметка 4532 /кредит/ и извлеченията от нея на стр. 163 и сл. от I-ви том на делото. Представят се оборотни ведомости и хронологии по сметки, които ще се обсъдят заедно със заключението на ССЕ.

С молба по делото от дата 23.01.2012г., ответникът е заявил и признал в този смисъл, че не оспорва обстоятелството, че фактурите издадени от [фирма], [фирма], [фирма], са включени в СД и дневници за продажби за съответните периоди.

Представените по делото писмени документи от стр. 282 до 350 вкл. в том I от делото, са приложение към заключението на вещото лице А. за нуждите на изготвена от него ССЕ. Заключението и тези писмени доказателства представени под опис от ответника, са приети от съда и от страните в съдебно заседание на 15.01.2013г.

По делото се представи ревизионен доклад № 1101981 от 08.08.2001г. на [фирма]/стр. 357, том I/ въз основа на извършена ревизия на дружеството, констатациите от който са относими и за правния спор по делото, протокол за извършвани действия от 24.08.2011г. на същото дружество, протокол за приемане на декларации и дневници по ЗДДС. На стр. 416 от делото се представя и РА № 12001101981 от 17.10.2011г. на [фирма].

В съответствие с разпределението на доказателствената тежест в процеса по делото се представя от ответника справка-декларация за ДДС относно „Минимал 007“, копие от годишна данъчна декларация от 30.03.2009г. по чл. 92 от ЗКПО на [фирма], баланс на дружеството към 31.12.2008г. и от 11.03. 2010г., отчети за ревизирани периоди, данни за счетоводната политика на [фирма].

С акт за deregистрация по ДДС [фирма] е deregистрирано на 09.06.2010г. /стр.487 от делото, II-том/. С опис –приложение на документи от 25.05.2010г. се представят оборотните ведомости на [фирма] за периода от 01.04.2009г. до 30.04.2010г.

На стр. 515 от делото, том II, е приложен и РА №[ЕГН] от 24.09.2009г. на [фирма], който ще бъде обсъден ведно със заключението на ССЕ, прието по делото.

Депозирани са и обяснения от И. С. И. служител в [фирма], който сочи основната дейност на дружеството-комисионна, посредническа, строителна дейност. Търсил клиенти по телефона, имал офис в [населено място]. Към фирмата имал трима души наети лица. Разплащането с клиентите на фирмата ставало по банков път.

През ревизирания период, с нотариален акт № 019/05.02.2007 г. и нотариален акт № 012/17.11.2008 г. е учредено право на строеж на [фирма], от физически лица, срещу задължение на жалбоподателя да изгради и предаде на учредителите имоти, подробно описани в нотариалните актове.

Във връзка с нотариален акт № 019/05.02.2007 г., отнасящ се за имот в [населено място],[жк], е извършена насрещна проверка на физическите лица — учредители на правото на строеж. Проверените физически лица са декларирали, че няма издадени на тяхно име фактури от [фирма]. за учреденото право на строеж.

На физическите лица - учредители на правото на строеж по нотариален акт № 012/17.11.2008 г., на имот в [населено място], район"В.", също са извършени насрещни проверки, при които са декларирали, че няма издадени на тяхно име фактури от [фирма], за учреденото право на строеж.

При така установеното от фактическа страна, органът по приходите квалифицира като бартер, учреденото от физическите лица право на строеж, срещу задължение на „А.-АМ" О. да изгради и предаде на учредителите имоти, подробно описани в нотариалните актове.

Данъчното събитие и за двете доставки възниква на датата на възникване на по- ранната от тях. В тази връзка ревизиращият орган е приел, че по-ранната дата по смисъла на чл. 130, ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, е датата на нотариалният акт. В случая, данъчното събитие по нотариален акт № 019 е настъпило на 05.02.2007 г., а по нотариален акт № 012 е настъпило на 17.11.2008 г. В пет дневен срок получателят на правото на строеж - [фирма] е трябвало да издаде фактура за тези доставки и да начисли дължимият ДДС. Органът по приходите в процесното решение на Директора на Д., приема, че данъчната основа за тези доставки е пазарната цена на предоставеното в замяна на учреденото право на строеж, т. е. пазарната цена на имотите към датата на учредяване на правото на строеж, които ще се предоставят като обезщетение. Тъй като към датите на сключване на нотариалните актове, жалбоподателят не бил определил пазарната оценка на предоставените имоти в замяна на правото на строеж, на основание чл. 60 от ДОПК в хода на ревизията е възложена експертиза за определянето на пазарната цена на това, което ще се даде в замяна на правото на строеж.

На инж.Н. И. К. /сертифициран оценител по недвижима собственост - сертификат №100101081/14.12.2009 г. издаден от Камара на независимите оценители в България/ е възложено извършването на експертиза със задача - определяне на пазарните цени на строителни услуги - насрещни престации за учредено право на строеж, с нотариален акт № 019/05.02.2007 г. и нотариален акт № 012/17.11.2008 г.

Експертната оценка на имотите, които ще се предоставят в замяна на учреденото право на строеж, по нотариален акт № 019/05.02.2007 г., е в размер на 398 340.00 лв. без ДДС. На основание чл. 86 от ЗДДС във връзка с чл. 26. ат. 7 от ЗДДС ревизиращият екип доначислява ДДС в размер на 79 668.00 лв. за данъчен период м.02.2007 г., месеца в който е издаден нотариален акт № 019.

Експертната оценка на имотите, които ще се предоставят в замяна на учреденото право на строеж, по нотариален акт № 012/17.11.2008 г., е в размер на 674 963.60 лв. без ДДС. На основание чл. 86 от ЗДДС във връзка с чл. 26. ат. 7 от ЗДДС ревизиращият екип доначислява ДДС в размер на 134 992.72 лв. за данъчен период м. 11.2008 г., месеца в който е издаден нотариален акт № 012.

Според жалбоподателя на датата на учредяване правото на строеж не настъпва данъчно събитие, защото физическите лица — учредители не са получили нищо към тази дата. Самите физически лица не упражняват независима икономическа дейност и не са данъчно задължени лица по смисъла на ЗДДС, поради което датата на данъчното събитие ще бъде не датата на учредяване на правото на строеж, а датата, на която „А.-АМ“ О. е изпълнил строителната услуга. Навеждат се доводи за неправилност на използвания метод в експертизата и непредставяне на сравнителния материал, въз основа на който са сравнени действителни сключени сделки.

Директорът на дирекция „О. „ /тогава/, приема жалбата за частично основателна в тази ѝ част.

Основаният спор е правен и се свежда до: определяне на датата на данъчното събитие, както и до правилното прилагане на посочения метод в експертизата и използвания в тази връзка сравнителен материал.

По смисъла на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС, когато е налице доставка, по която възнаграждението /изцяло или частично/ е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава и за купувач на това, което получава.

В случая, с нотариален акт № 019/05.02.2007 г. и нотариален акт № 012/17.11.2008 г. е учредено право на строеж на [фирма] от физически лица, срещу задължение на жалбоподателя да изгради и предаде на учредителите имоти, подробно описани в нотариалните актове, т. е. налице е бартер - има две насрещни доставки.

Данъчното събитие за доставките ще възникне по общите правила на закона, съгласно разпоредбата на чл. 130, ал. 2 ЗДДС, т. е. данъчното събитие за учреденото право на строеж, ще възникне на датата на учредяването му, тъй като към този момент физическите лица - собственици на земята ще извършат прехвърлянето на вещното право към контрагента си — [фирма].

Доставката ще се документира с издаването на фактура, съгласно чл. 113, ал. 1 ЗДДС - всяко данъчно задължено лице - доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока или услуга или при получаване на авансово плащане преди това освен в случаите, когато доставката се документира с протокол по чл. 117 от ЗДДС.

Императивната разпоредба на чл. 113, ал. 4 ЗДДС въвежда изискването фактурата да се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането.

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 по смисъла на чл. 45, ал. 2 ЗДДС. Предвид изложеното, за физическите лица не възниква задължение за начисляване на ДДС.

Предвид разпоредбата на чл. 130, ал. 2 ЗДДС, доставка, извършена от физическите лица — учредяване на право на строеж, ще представлява авансово плащане за доставката на обекти от сгради, подробно описани в нот. актове.

В случая по-ранна е датата на прехвърляне на правото на строеж, което става с подписване на нотариалните актове, тъй като другата сделка - строителната услуга, която ще извърши [фирма] на собствениците, ще възникне в по-късен момент. Следователно на датата на възникване на по-ранната доставка, която е датата на нотариалните актове(05.02.2007 г. и 17.11.2008 г.), възниква и датата на данъчното събитие и за другата доставка. Или на датата на нотариалните актове възниква данъчното събитие и за доставката, по която изпълнител е [фирма], и която представлява извършване на строителна услуга по изграждане обектите на собствениците. Тъй като същата е облагаема доставка, то за изпълнителя [фирма] възниква задължение да начисли ДДС.

В чл. 26, ат. 7 от ЗДДС е постановено, че когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, данъчната основа на доставката е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем. В случая [фирма] предоставя строителна услуга, пазарната цена, на която е данъчната основа, върху която следва да се начисли данъка.

С оглед изложеното Директорът на Дирекция О., приел за неоснователно твърдението на жалбоподателя, че данъчното събитие ще настъпи на датата, на която [фирма] е изпълнил строителната услуга.

При завършване на сградата (с издаване на удостоверение за въвеждане в експлоатация) и определяне пазарна цена на правото на строеж, за строителя/инвеститора може да възникне основание за корекция във връзка с издадените авансови фактури и съответно може да се издаде дебитно/кредитно известие по чл. 115 ЗДДС.

Предвид на изложеното, данъчното събитие по двете доставки ще бъде на 05.02.2007 г. и на 17.11.2008 г., т. е. на датите, на които физическите лица са прехвърлили правото на строеж на строителя – [фирма]. Така и Решение № 15631 от 20.12.2010 г. по адм.д. №7175/2010 г.. I отд. на ВАС.

Настоящият решаващ орган, счита за основателни изложените в жалбата възражения по отношение на изготвената и приета в хода на ревизията експертна оценка за определяне пазарната цена на строителните услуги, по следните изложени по долу съображения:

В случая правилно и законосъобразно във връзка с определяне пазарната цена на насрещната престация, дължима от жалбоподателя по бартерната сделка е възложена експертиза. Определените от ДОПК методи за определяне на пазарните цени са:

а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци;

б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба;

в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба;

г) методът на транзакционната нетна печалба:

д) методът на разпределената печалба.

В случая, инж. Н. И. К. /сертифициран оценител по недвижима собственост - сертификат №100101081/14.12.2009 г. издаден от Камара на независимите оценители в България/ е изготвила експертиза със задача - определяне на пазарните цени на строителни услуги - насрещни престации за учредено право на строеж, с нотариален акт № 019/05.02.2007 г. и нотариален акт № 012/17.11.2008 г. При определяне на пазарните цени е използван методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци., т. с. използвания метод е допустим съгласно ДОПК. В случая обаче експертното заключение обаче се явява непълно и неясно, доколкото видно от констативната част на същото не е направен изискуемия от Наредба № Н-9 на МФ 14/08.2006г анализ и сравнение между контролираната и неконтролираната сделка

Разпоредбата на чл. 18 от наредбата изисква да се извърши съпоставка между цената на услугата по контролираната сделка с цената на услугата по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия. В случая експертът не е извършил такава съпоставка, като основателни се явяват изложените в жалбата възражения, че посочените в Таблица № 1. № 2 и № 5 три аналога не са идентифицирани като сключени сделки. Не е ясен използвания от експерта сравнителен материал. Такъв не е приложен към експертизата, нито е описан в нея и в тази връзка не става ясно дали експертът е извършват сравнение с действително извършени сделки. Не са конкретизирани и посочени неконтролираните сделки, с които следва да се извърши сравнението и които следва да са реално „осъществени при съпоставими условия“.

Към експертизата са приложени Таблица № 1, № 2 и № 5 за използвани аналози на пазарни цени на право на строеж. Следва да се отбележи, че и в трите таблици са посочени урегулирани поземлени имоти намиращи се в Горна баня и в район В., без да е посочено конкретно къде се намират имотите. На следващо място, не става ясно какви източници на информация е ползвал експертът, какво проучване на пазара на недвижими имоти е направил и как конкретно за всеки имот е оценил пазарната му стойност.

В цитираните Таблицы № 1, № 2 и № 5 е определена пазарна цена на право на строеж. Такава задача на експерта не е възлагана. С акт за възлагане, на инж.Н. И. К. е възложено изготвяне на експертиза със задача - определяне на пазарните цени на строителни услуги - насрещни престации за учредено право на строеж, с нотариален акт № 019/05.02.2007 г. и нотариален акт № 012/17.11.2008 г., т. е. експертът е трябвало да определил пазарната цена на предоставените имоти в замяна на учреденото право на строеж, използвайки за сравнение пазарни аналози на подобни имоти - апартаменти, складови помещения, гаражи и мазета.

На следващо място, следва да се отбележи, че самата експертиза не трябва да се кредитира единствено, защото е възложена от орган по приходите и води до данъчно облагане. По отношение доказателствената сила на заключението на експерта в чл. 67. ла. I от ДОПК е предвидено, че то се преценява заедно с другите доказателства, събрани в хода на производството. Ето защо представената от лицензирания оценител пазарна

цена не следва да се приема безрезервно, без да се държи сметка спазени ли са напълно изискванията на наредбата за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, В конкретния случай основателни се явяват възраженията на жалбоподателя, че приетата експертиза не е изготвена по реда и при съобразяване с разпоредбите на Наредба № Н-9/14.08.06 г., поради което неправилно е кредитирана от ревизиращите за определяне на данъчната основа на предоставените имоти от жалбоподателя в замяна на учреденото право на строеж.

Предвид изложеното, правилно директорът на Дирекция О. /тогава/стига до извод за неправилно прилагане разпоредбите чл. 3 от Наредба № Н-9 при определяне пазарната цена на процесите имоти, което опорочава обективността на констатациите и доказателствата, обосноваващи определения размер на оспорваните данъчни задължения. В резултат на това постановеният административен акт се явява неправилен, което налага отмяната му като незаконосъобразен в тази му част и връщане на преписката за извършване на нова данъчна ревизия по ЗДДС за м. 02.2007 г. и м. 11.2008 г. при съобразяване със съображенията, изложени в мотивите на решението на Директора на Д..

2. През ревизирания период жалбоподателя е ползвал право на данъчен кредит по доставки получени от [фирма], Строй транс ЧП" Е. и [фирма].

Установява се от Решението на Директора на Д., а така също и от обсъдените по-горе писмени доказателства, че е изпратено искане № 22-48-1003930-3-640/09.07.2010 г. за извършване на насрещна проверка на [фирма]. С цел връчване на ИПДПОЗЛ №10-24-21-79/10.09.2010 г., са извършени две посещения на адрес за кореспонденция, за което са съставени протоколи №1043042/30.08-2010 г. и №1043948/09.09.2010 г. На адреса за кореспонденция не е открит представител на дружеството. Изготвено е съобщение №10242179/13.09.2010 г., по реда на чл. 32 ДОПК. което е поставено на информационното табло в ТД на НАП С. офис Център на 13.09.2010 г. и на същата дата съобщението е публикувано на Интернет страницата на НАП. Съобщението с свалено от таблото на 28.09.2010 г. и на тази дата искането за представяне на документи се счита за връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

От доставчик - [фирма] не са представени никакви документи във връзка с ИПДПОЗЛ №10-24-21 -79/10.09.2010 г.

С ИПДПОЗЛ №2484/10.09.2010 г. от [фирма] е изискано да представи писмени обяснения и документи във връзка с кои строителни обекти е нает [фирма]. Представен е договор за СМР от 05.05.2008 г., съгласно който [фирма] в качеството му на изпълнител следва да извърши СМР по приложена количествено стойностна сметка. Приложена е количествено стойностна сметка, от която е видно, че изпълнителят по договора следва да извърши направа на кофраж за стени и колони, монтаж армировка в стени и колони и полагане на бетон в стени и колони на обект блок А кв.117 УПИ 70. Представен е и протокол № 2 от 30.05.2008 г. за установяване на извършените СМР.

От ревизиращия орган е извършена проверка в информационната база данни на НАП, при която е установено, че [фирма] има три регистрирани трудови

договора. Назначените лица са на длъжност общи работници и снабдители, а посоченият код на икономическа дейност е 51. т. е. „търговия на едро“. Според органа по приходите, наличието единствено на три деклариращи договори при липсата на каквито и да било доказателства за направени разходи за изплатени възнаграждения, само по себе си не може да доведе до категоричен извод, че тези лица реално са извършващи строително-монтажните работи на обект блок А кв.117 УПИ 70.

Към издадените от [фирма] фактури на [фирма] са приложени касови бонове от ЕКАФП с индивидуален №ДУ 208809 и фискална памет 362553. От базата данни на НАП е установено, че [фирма] има регистриран ЕКАФП с индивидуален номер ОТ244539 и фискална памет 03463259, т. е. приложените касови бонове са от касов апарат, който не е регистриран на името на [фирма].

Въз основа на установеното, органа по приходите прави извод за липса на реално извършена услуга от [фирма], поради липса на техническа и кадрова обезпеченост, и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 9. чл. 12. чл. 25 и чл. 68, ал. 1. т. 1 от с.з. не признава право на данъчен кредит на „А. АМ“ О., по фактури издадени от [фирма].

2.2 За установяване на реалността на получени доставки от [фирма] е изпратено искане № 22-48-1003930-1-639/09.07.2010 г., до ТД на НАП Велико Т. И. М., за извършване на насрещна проверка на този доставчик.

Според резултатите от извършената проверка, с цел връчване на ИПДПОЗЛ № 98-00-2313/20.08.2010 г. са извършени две посещения на адреса за кореспонденция на дружеството, при които не е открит управителя или друго упълномощено лице. За посещенията са съставени протоколи № 1008743/23.08.2010 т. и № 1009020/01.09.2010 г. Изготвено е съобщение № 1003825/02.09.2010 п, което е поставено на информационното табло в И. М., ТД Велико Т. на 02.09.2010 г. На 09.09.2010 г. се е явил управител на дружеството, на когото е връчено искането за представяне на документи.

В определеният срок не са представени никакви документи, посочени в искането.

От [фирма] са изискани писмени обяснения и документи във връзка с получените от [фирма] доставки. В определения срок жалбоподателя не е представил писмени обяснения във връзка с извършените услуги от този доставчик.

Извършена е проверка в информационната база данни на НАП, при която е установено, че [фирма] има регистрирани работници на длъжност „обща работници“.

От друга страна е установено, че в [фирма] също има наети лица по трудов договор за извършване на СМР. От жалбоподателя не са представили доказателства, че работниците на [фирма] са били заети на друг обект. Според органа по приходите е възможно наетите по трудов договор лица от жалбоподателя да са извършили работата, за която като изпълнител е посочен [фирма].

Въз основа на установеното, органа по приходите прави извод за липса на реално извършени доставки от [фирма], поради липса на техническа и кадрова обезпеченост, и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл.

9. чл. 12, чл. 25 и чл. 68, ал. 1. т. 1 от с.з. не признава право на данъчен кредит на [фирма], по фактури издадени от [фирма].

2.3 Трети основен доставчик през ревизирия период е [фирма]. Изпратено е искане № 22-48-1003930-2-641/09.07.2010 г., до ТД на НАП С. И. К., за извършване на насрещна проверка на този доставчик.

Според протокол за извършена насрещна проверка № 22-48-1003930-2-641/10.09.2010 г., с цел връчване на ИПДПОЗЛ №Д. 2029/20.07.2010 г. са извършени две посещения на адреса за кореспонденция на дружеството, при които не е открит управителя или друго упълномощено лице. За извършените посещения са съставени протоколи № 38997/23.07.2010 г. и № 1041541/17.08.2010 г. Изготвено е съобщение по чл. 32 ДОПК № 2278/17.08.2010 г., което е поставено на табло в ТД на НАП С. офис Център на 25.08.2010 г. и на същата дата съобщението е публикувано на Интернет страницата на НАП. На 09.09.2010 г. съобщението е свалено и на същата дата се счита за връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В определеният срок от [фирма] не са представени посочените в ИПДПОЗЛ документи.

От извършена проверка в информационната база данни на НАП е установено, че [фирма] има два регистрирани трудови договора. Назначените лица са на длъжност „общ работник строителство на сгради“.

От друга страна е установено, че в [фирма] също има наети лица по трудов договор за извършване на СМР. От жалбоподателя не са представили доказателства, че работниците на [фирма] са били заети на друг обект. Според органа по приходите е възможно наетите по трудов договор лица от жалбоподателя да са извършили работата, за която като изпълнител е посочен [фирма].

От извършена проверка в базата данни на НАП е установено, че доставчик на услуги на [фирма] е [фирма] - deregистрирано по ЗДДС по инициатива на данъчен орган.

Въз основа на установеното, органа по приходите прави извод за липса на реално извършени доставки от [фирма], поради липса на техническа и кадрова обезпеченост, и на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 9. чл. 12. чл. 25 и чл. 68. ал. 1, т. 1 от с.з. не признава право на данъчен кредит на [фирма]. по фактури издадени от [фирма].

Жалбоподателя оспорва пред Директора на Д. отказания данъчен кредит, за получени доставки от [фирма], [фирма] и [фирма]. Счита, че твърденията на органа по приходите за липса на реално извършени доставки от тези доставчици е в противоречие с фактът на реалното съществуване на строително-монтажните работи при [фирма]. Излага твърдения за наличие на реално извършени доставки на СМР от тримата доставчици.

Директорът на Д. за да постанови своето решение, приема, че жалбата на [фирма] против РА, в тази си част, е неоснователна.

За да мотивира решението си Директорът на Д., намира, че новият ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г. не обвързва правото на данъчен кредит с начисляване на данъка от доставчика и според него - чл. 68. ал. 2 - правото на данъчен кредит възниква когато данъкът стане изискуем, на датата, на която възниква данъчното събитие за доставката или на датата на получаване на авансовото плащане, че аналогично на старата уредба данъчното събитие се

свързва с датата, на която се прехвърля собствеността - чл. 25 и чл. 6 от новия закон. Основните предпоставки на правото на данъчен кредит са уредени в чл. 69, ал. 1. т. 1 от новия закон, а ограниченията на това право са регламентирани в чл. 70 от закона, едно от които ограничения е това по алинея пета, без да е дадено легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“. По новия закон въпросът за реалността на доставката е основополагащо понятие и основен елемент за възникване на правото на данъчен кредит, но при съобразяване на разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС, според която данъкът е изискуем от всяко лице, което го посочи в данъчния документ, като независимо от липсата на доставка ще има задължение за начисления данък и предвид характерът на данъка като косвен, многофазен и некумулятивен е недопустимо двойното му събиране, както на практика се е получавало при действието на отменения ЗДДС. По сега действащия ЗДДС наличието на доставка /данъчно събитие/ е действително основна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона няма легално определение на понятието „неправомерно начислен данък“ по смисъла на чл. 70, ат. 5. но по аргумент от противното това може да се приеме, че е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е „неправомерно“ по смисъла на чл. 70. ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.

Основния спор е дали [фирма], Строй транс ЧП" Е. и [фирма] са извършили доставка на строителна услуга. Фактът на наличие на извършени строителни дейности на обект, собственост на жалбоподателя, е ирелевантен за настоящия спор, защото [фирма] иска да му се признае правото на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от тези доставчици и следва да бъде установено, че именно същите са извършили СМР.

На [фирма] е връчено ИПДГЮЗЛ №10-24-21-79/10.09.2010 г. по реда на чл. 32 ДОПК. По искането не са представени никакви документи.

От представени от [фирма] документи е установено, че „Минимал 007"" Е. е трябвало да извърши направа на кофраж за стени и колони, монтаж армировка в стени и колони и полагане на бетон в стени и колони на обект блок А кв.117 УПИ III-70.

Според Директора на Д., а понастоящем на Дирекция „ОДОП“, за да бъдат извършени посочените строително - монтажни дейности, дружеството следва да притежава и съответния стопански инвентар, необходимата механизация за осъществяване на процесиите услуги: собствен, нает или закупен кофраж. Няма данни за предходни доставчици във връзка с извършените от дружеството СМР. Не са изяснени обстоятелства, които имат пряко отношение към доказване реалността на доставката - с каква техника е извършено полагането на бетона, от къде е закупен същия, кой е управлявал съответните машини за превозването на бетона, от къде е взет и от кого е поставен кофража, как, къде и от кого е изработена армировката и съответно как е монтирана същата, къде е съхранявана до нейното монтиране, ако е

закупена от кого и как е доставена до обекта на монтажа, не е доказано безспорно трите лица назначени в дружеството на длъжност общи работници и снабдители - притежават ли необходимата квалификация за зидаромазачи, изработка и монтаж на армировка, полагане на кофража, ако е ползвана под наем механизация, оборудване, труд, от кое дружество са наети и/или закупени същите, заплатени ли са съответните материали, механизации и техника.

Към издадените от [фирма] фактури на [фирма] са приложени касови бонове от ЕКАФП с индивидуален №ДУ 208809 и фискална памет 362553. От базата данни на НАП е установено, че [фирма] има регистриран ЕКАФП с индивидуален номер ОТ244539 и фискална памет 03463259, т. е. приложените касови бонове са от касов апарат, който не е регистриран на името на [фирма].

В хода на ревизията е установено, че в [фирма] също има наети лица по трудов договор за извършване на СМР. Жалбоподателя не е представили доказателства, че назначените в неговото дружество строителни работниците са били заети на друг обект, а не на неговия, т. е. основателно е твърдението на органа по приходите, че е възможно наетите по трудов договор лица от жалбоподателя да са извършили работата, за която като изпълнител е посочен „Минимал 007“ Е.. Това твърдение се подкрепя и от представените, с възражението срещу РД, актове за установяване на всички видове СМР (Образец 12). В тях като строител е записано името на жалбоподателя. т. е. никъде в посочените актове не фигурира името на [фирма].

Във връзка с извършена насрещна проверка на „Строй транс ЧП“ ПООД с изготвено ИПДПОЗЛ № 98-00-2313/20.08.2010 г. Същото е връчено на управителя на дружеството. В определеният срок не са представени никакви документи, посочени в искането.

От [фирма] са изискани писмени обяснения и документи във връзка с получените от [фирма] доставки, но не са представени писмени обяснения във връзка с извършените услуги от този доставчик.

Извършена е проверка в информационната база данни на НАП, при която е установено, че [фирма] има регистрирани работници на длъжност „обща работници“. Тъй като не са представени никакви доказателства за извършените услуги, както от доставчика така и от жалбоподателя. законосъобразно органът по приходите не е признал право на данъчен кредит, по фактурите издадени от този доставчик.

За да бъде доказано извършено СМР трябва да се представят документи, доказващи - осигуряване на достъп до строителна площадка, протоколи за начална дата на изпълнение на договора, протоколи за крайна дата и изпълнение на договора, протоколи от държавни органи свързани с установяване на годността на извършените СМР, предоставени и получени работни проекти, документи за обществен инвеститорски контрол; - документи доказващи водена кореспонденция между лицата в процеса на изпълнение на фактурираните СМР - оферта с подборно описание на работата по видове, начин на изпълнение, използвани материали, общо количество, договорени единични цени, срокове за изпълнение, брой заети работници на обекта, подписана и подпечатана по съответния надлежен

начин; документи относно реалното притежание на складова база за съхранението на вложените материали; транспортни документи; експедиционни бележки, стокови разписки, фактури от съдържанието па които да е видно - издател, получател, № на документа, дата на съставяне, количество, вид на стоката, ед.цена, обща сума:

В хода на ревизията е установено, че в [фирма] също има наети лица по трудов договор за извършване на СМР. Жалбоподателя не е представили доказателства, че назначените в неговото дружество строителни работниците са били заети на друг обект, а не на неговия, т. е. основателно е твърдението на органа по приходите, че е възможно наетите по трудов договор лица от жалбоподателя да са извършили работата, за която като изпълнител е посочен [фирма]. Това твърдение се подкрепя и от представените, с възражението срещу РД, актове за установяване на всички видове СМР(Образец 12). В тях като строител е записано името на жалбоподателя и никъде в посочените актове не фигурира името на [фирма]. С подаденото срещу РД възражение, жалбоподателят е представил нови доказателства, а именно извлечения на сметки, месечни оборотни ведомости за периода на извършване на услугите, ведомости за заплати на [фирма]. Последните са обсъдени при издаването на РА, като ревизиращият орган е посочил, че същите не доказват реално извършени СМР от доставчика [фирма].

Аналогични констатации са направени от органа по приходите и за третия основен доставчик [фирма]. Искането за представяне на документи е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. От доставчика не са представени никакви документи. От [фирма] също не са представили доказателства за вида, обема и количеството на получената услуга.

От извършена проверка в информационната база данни на НАП е установено, че [фирма] има два регистрирани трудови договора. Назначените лица са на длъжност „общ работник строителство на сгради“. От друга страна е установено, че в [фирма] също има наети лица по трудов договор за извършване на СМР. От жалбоподателя не са представили доказателства, че работниците на [фирма] са били заети на друг обект. Според органа по приходите е възможно наетите по трудов договор лица от жалбоподателя да са извършили работата, за която като изпълнител е посочен [фирма].

За облагане по ЗДДС, респективно за признаване на данъчен кредит от съществено значение е дали облагаемата доставка е осъществена от лицето, посочено за доставчик, а не дали по - принцип е извършена доставка. В процесния случай именно това обстоятелство не се доказва. Дори да се приеме, че крайния резултат от услугата е налице при жалбоподателя, от доказателствата по преписката не се установява обстоятелството, че този краен резултат е получен посредством участието на [фирма], [фирма], [фирма], издали процесните фактури.

Липсата на доказателства за фактическото осъществяване на СМР услуги от посочените доставчици, обосновава отказ на ползвания данъчен кредит, поради липса на доставка-основание по чл. 68, ат. 1, т. 1 във връзка с чл. 70. ат. 5 от ЗДДС.

Предвид на изложеното, директорът на Дирекция О. е приел, че законосъобразно и в съответствие със събраните доказателства органа по

приходите е направил извод за липса на реално извършени услуги на [фирма] от [фирма], [фирма] и [фирма] и на основание чл. 70. ал. 5 от ЗДДС. във връзка с чл. 9. чл. 12, чл. 25 и чл. 68. ал. 1, т. 1 от с.з. не е признал право на данъчен кредит на упражнено от жалбоподателя, по фактури издадени от тези доставчици. Посочва в решението и Решение № 10292 от 03.08.2009 г. по адм.д. № 2274/2009 г.. I отд. на ВАС.

3.1. При определяне на корпоративния данък за 2008 г. органът по приходите е приел, че [фирма] е отчел като разход фактурирани строителни услуги от [фирма] и [фирма], без те да са реално извършени, т. е. налице е отклонение от данъчно облагане - заплащани са услуги без те да са реално осъществени чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО. Общата сума на отчетените разходи, по фактури издадени от двамата доставчици, е в размер на 333 750.00 лв.

Според чл. 77, ал. 1 от ЗКПО разходите отчетени в нарушение на счетоводното законодателство не се признават за дан.цели в годината на счетоводното им отчитане. В хода на ревизията е установено, че разходите по тези фактури не са намерили отражение при формиране на резултата за 2008 г., а са включени в натрупаните разходи по с-ка 611 „разходи за основна дейност“ във връзка с изграждането на сградата в УПИ 70 кв. Горна баня в [населено място].

Според органа по приходите, с отчетения разход в размер на 333 750.00 лв., през 2008 г., по фактури издадени от [фирма] и „Строй транс ЧП“ Е., на основание чл. 77 от ЗКПО счетоводният резултат следва да се коригира в посока увеличение със стойността на отчетените разходи, в годината на отчитане на разходите по тези фактури.

3.2. При определяне на дължимия корпоративен данък за 2009 г., органа по приходите е взел предвид факта, че с нотариален акт № 019/05.02.2007 г. в полза на [фирма] е учредено право на строеж на УПИ II 70 и УПИ III 70 по плана на [населено място] местност кв. Горна баня, в замяна на предоставяне на имоти.

Представени са констативни протоколи на основание чл. 181, ал. 2 от ЗУТ №АБ-94-00-125-9/10.08.2009 г. и №АБ-94-00-125-10/10.08.2009 г. издадени от Столична община, район О. купел, за степен на завършеност „груб строеж“.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] от 2007 г. започва предварителна продажба на отделни обекти - собственост на жалбоподателя, от новостроящата се сграда в посочения имот. Представени са предварителни договори за продажба на недвижим имоти / апартаменти, гаражи, офиси и магазини/, сключени между [фирма] и трети лица.

Във връзка с тези договори през 2007 г. 2008 г.. 2009 г. и 2010 г. са издадени нотариални актове за продажба на обекти в построените сгради на етап „груб строеж“. Получаваните авансови плащания по предварителните договори и окончателни плащания по нотариалните актове са осчетоводявани по сметка 412 „клиенти по аванси“. Според ревизиращия орган, приходите от продажби на недвижими имоти следва да се отчитат при окончателното прехвърляне на собствеността им, т. е. към 31.12.2009 г. дружеството е следвало да отчете при формиране на резултата за 2009 г. приходите във връзка с извършени от него продажби на имоти, по които има издадени нотариални актове до тази дата. От представените счетоводни документи, органа по приходите не е

могъл да установи размера на отчетения приход от продажба на имоти и отчетени приходи от „клиенти по аванси“. В представена оборотна ведомост за 2009 г. като крайно кредитно салдо по сметка 412 „клиенти по аванси“ към 31.12.2009 г. е в размер на 2 018 440,91 лв. Тази сума включва:

а) получени аванси към 31.12.2009 г. в размер на 198 227,28 лв./ по фактури №2/10.04.2007 г., №20/04.07.2007 г., №13/08.08.2007 г., №26/23.11.2007 г., № 28/30.11.2007 г., № 33/24.03.2008 г., №55/30.09.2008 г., №95/17.09.2009г., №97/30.10.2009 г. и № 98/29.12.2009 г./;

б) 1 820 213,63 лв. - стойността на получени приходи от продажба на недвижими имоти, за които има издадени нотариални актове за покупко-продажба към 31.12.2009 г.

Въз основа на установеното органът по приходите е приел, че прихода в размер на 1 820 213,60 лв., [фирма] е следвало да отчете като приходи от дейността си при формиране на счетоводният резултат за 2009 г., а не да го отчита като „авансови плащания“. Разходите във връзка със строежа на сградата са натрупвани в сметка 611 „разходи за основна дейност“ и според представена оборотна ведомост са с дебитното салдо към 31.12.2009 г. в размер на 2 205 924,87лв.

За да не бъде нарушен ЗСч и по точно принципа на съпоставимост между приходи и разходи /т. е. приходите от продажбата на отделна част от построената жилищна сграда да бъде съпоставена с разходите извършени за построяването им/, ревизиращият орган е приел, че следва през 2009 г. като разходи да бъдат отчетени и разходите направени от дружеството свързани с продадените до 31.12.2009 г. обекти от жилищната сграда. Тъй като [фирма] не е водило отчетни регистри, от които да бъде видно какви са направените разходи за всеки обект отделно или каква е себестойността на вече изградената сграда, т. е. няма разграничение на направените разходи за изграждане на отделните обекти, органът по приходите определя направените разходи за 1 кв.м., като разделя общата сума на разходите на общата застроена площ.

От представена справка е видно, че общата площ на построената от дружеството сграда в УПИ 70 в.кв. „Горна баня“ е 4 333,87 кв.м. в т. ч. за блок А - 2 457,11 кв.м и блок Б - 1 876,76 кв.м.. Към 31.12.2009 г. непродадени са общо 1 131,57 кв.м / в т. ч. за блок А - 297,54 кв.м и за блок Б - 834,03 кв.м/. Следователно от цялата сграда към 31.12.2009 г. са продадени 3 202,30 кв.м.

Сумата на натрупаните разходи към 31.12.2009 г., за строежа на сградата -2 205 924,87 лв. е разделена на общата застроена площ на сградата - 4 333,87 кв.м. при което е получено, че за 1 кв.м., към 31.12.2009 г., са направени разходи в размер на 509 лв. към 31.12.2009 г.

Продадените имоти от [фирма], към 31.12.2009 г. са с обща площ от 3 202,30 кв.м. Тази квадратура е умножена по направени разходи за 1 кв.м. - 509 лв. и е получена сума в размер на 1 629 970,70 лв. - направените разходи за всички продадени имоти към 31.12.2009 г. Следователно при формиране на резултата за 2009 г. [фирма] е следвало да отчете разходи в размер на 1 629 970,70 лв., а като разходи свързани с непродадени имоти е следвало да бъдат отчетени 575 954,08 лв.

Според ревизиращия орган, разходите в размер на 1 629 970,70 лв. са

отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, тъй като не са отчетени като текущи разходи, а са отразени като салдо по сметка 611 „разходи за основна дейност“.

На основание чл. 78 от ЗКПО органа по приходите коригира в посока увеличение счетоводният резултат за 2009 г. с разликата между неотчетените в съответствие със действащото счетоводно законодателство приходи / 1 820 213,63 лв./ и разходи / 1 629 970,70 лв./ свързани с продадени през 2009 г. обекти от построената жилищна сграда, т. е. с 190 242.93 лв.

3.3 През 2009 г. [фирма] е отчетел като разход фактурирани строителни услуги от [фирма] на обща стойност 339 380.00 лв. Тъй като органа по приходите е приел, че тези услуги не са извършени реално и е налице отклонение от данъчно облагане - заплащани са услуги без те да са реално осъществени чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО, то на основание чл. 77 от ЗКПО счетоводният резултат следва да се коригира в посока увеличение със стойността на отчетените разходи, в годината на отчитане на разходите по тези фактури. В хода на ревизията е установено, че тези разходи са включени в натрупаните разходи във връзка със строежа на сградата в УПИ 70 кв.Горна баня в [населено място] и тази сума участва в отчетените към 31.12.2009 г. разходи по сметка 611.

От представените счетоводни данни от жалбоподателя не става ясно каква част от разходите по фактури издадени от [фирма] се отнасят за продадените части от сградата. В тази връзка ревизиращият екип разделя 339 380,00 лв.(общата сума на отчетения разход по фактури издадени от [фирма]) на общата застроена площ на цялата сграда - 4 333.87 кв.м., при което се получава, че за 1 кв.м. е отчетен разход в размер на 78,31 лв.. по фактури издадени от [фирма]. Тази сума - 78.31 лв. е умножена по 3 202.30 кв.м.(площта на продадените имоти към 31.12.2009 г.) и е получена сума в размер на 250 768,15 лв.-отчетени разходи за продадени имоти към 31.12.2009 г., по фактури издадени от [фирма].

На основание чл. 77, ат. 1 от ЗКПО за данъчни цели не е признат разходи в размер на 250 768,15 лв., за продадени имоти към 31.12.2009 г., по фактури издадени от [фирма].

3.4 При определяне на размера на корпоративния данък за финансовата 2008 г., органа по приходите е констатирал, че непризнатия разход в размер на 333 750,00 лв.. поради липса на реално извършени доставки, по фактури издадени от [фирма] и [фирма], не са намерили отражение при формиране на резултата за 2008 г., а са включени в натрупаните разходи по с-ка 611 „разходи за основна дейност“, във връзка с изграждането на сградата в УПИ 70 кв.Горна баня в [населено място].

Според ревизиращия орган, на основание чл. 77 от ЗКПО счетоводният резултат следва да се коригира в посока увеличение със стойността на отчетените разходи, в годината на отчитане на разходите по тези фактури.

В хода на ревизията е установено, че през 2007 г.. 2008 г. и 2009 г. от [фирма] са продадени обекти в построените сгради на етап „груб строеж“. Общата площ на продадените имоти е 3 202,30 кв.м. Тъй като, от една страна, към 31.12.2009 г. има извършени продажби на имоти, от друга страна, разходите се признават в периода когато бъде отчетен приходът от тях.

органът по приходите приема, че разходите, по фактури издадени от [фирма] и [фирма], водещи до данъчно облагане, са в размер на 333 750.00 лв. Тази сума е разделена на общата застроена площ на сградата - 4 333,87 кв.м. Полученото число/ сума на разходите на 1 кв.м./ е умножена по площта на продадените имоти - 3 202,30 кв.м., при което е получено числото 246 608,15 лв. - представляващо сума на направените разходи за продадените имоти по фактури издадени от [фирма] и [фирма].

На основание чл. 77, ат. 1 от ЗКПО за данъчни цели не е признат разходи в размер на 246 608,15 лв., за продадени имоти към 31.12.2009 г., по фактури издадени от [фирма] и [фирма].

В резултат на установеното, счетоводния финансов резултат е преобразуван за данъчни цели, както следва:

а) общо увеличения на финансовия резултат -693 183,75 лв. в т. ч. по време на ревизията — 687 619.23 лв.. от които:

- непризнат разходи в размер на 246 608,15 лв., за продадени имоти към 31.12.2009 г., по фактури издадени от [фирма] и [фирма].

- непризнат разходи в размер на 250 768.15 лв., за продадени имоти към 31.12.2009 г., по фактури издадени от [фирма].

- 190 242.93 лв. - разликата между неотчетените в съответствие с действащото счетоводно законодателство приходи / 1 820 213,63 лв./ и разходи / 1 629 970.70 лв./ свързани с продадени през 2009 г. обекти от построената жилищна сграда.

б) общо намаления на финансовия резултат - 5 474,59 лв.

Жалбоподателя оспорва увеличението на финансовия резултат за финансовата 2009 г. Твърди, че неправилно е определен прихода от продадените имоти, защото за продавача - изпълнител не са изпълнени окончателно договорните задължения да предаде обектите в уговорения вид и степен на завършеност. [фирма] продължава да влага разходи за завършването на имотите, както и разходи по завършването на сградата като цяло. Релевират се доводи за неприложимост на чл. 78 от ЗКПО, относно непризнати разходи за финансовата 2009 г. Навеждат се твърдения за приложимост на чл. 26. ал. 2 ЗКПО относно непризнатите разходи за 2009 г.

Настоящата инстанция счита за неоснователна жалбата в тази част.

Съгласно чл. 26. ал. 2 ЗКПО не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Това са такива разходи, които не са документално обосновани по правилата на чл. 10 ЗКПО. За да е документално обоснован счетоводен разход и съответно да се признава за данъчни цели следва лицето да разполага с първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч. отразяващ вярно стопанската операция. По довод за противното документ, който не отразява вярно стопанска операция не е документално обоснован.

Разпоредбата на чл. 26, ат. 2 ЗКПО е приложима тогава, когато е налице разход, който не е документално обоснован и този разход е осчетоводен като такъв в годината, когато е възникнал.

В случая, през 2008 г. и 2009 г. [фирма] е отразило доставка на строителни услуги от [фирма]; „Строй транс ЧП“ Е. и [фирма], за които услуги е установено, че не са реално извършени. Разходите за тези услуги са

осчетоводени по сметка 611 „разходи за основна дейност“. Установено е, че тези разходите не са намерили отражение при формиране на резултата за 2008 г. и 2009 г.

В хода на ревизията е констатирано, че от 2007 г. насам, жалбоподателят е извършил продажба на част от построените имоти. Правилно органът по приходите е приел, че прихода от продадените имоти е следвало да отчете като приходи от дейността, при формиране на счетоводния резултат за 2009 г., а не да ги отчита като „авансови плащания“. Въз основа на това е определен прихода от извършените продажби, който като неотчетен деформира финансовия резултат за 2009 г. и законосъобразно е увеличен финансовия резултат на дружеството на основание чл. 78 от ЗКПО. Съгласно посочената разпоредба при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. В този смисъл Решение № 8431 от 14.06.2011 г. по адм.д. № 18/2011 г., I отд. на ВАС.

По отношение на определения през 2009 г. приход от продажба на имоти, настоящата инстанция счита, че е приложим Н. 18 - Приходи.

В СС 18 са включени правила за осчетоводяването на приходите на предприятията. А основният въпрос при осчетоводяване на прихода е да се определи периода (момента), в който приходът трябва да се признава. Две са основните условия за това: първо, да съществува възможност предприятието да получи икономическа полза и второ, да може да се направи надеждна оценка на очакваната полза.

В този стандарт се съдържат правила за признаване на следните три основни вида приходи:

- от продажба на продукция и стоки;
- от извършване на услуги;
- от използване от други лица на активи на предприятието - във формата на

лихви, лицензионни такси и дивиденди (без дивиденди от инвестиции в дъщерни предприятия, отчитани по капиталовия метод).

В стандарта като „приход“ е дефиниран brutният приток от икономически ползи през периода, който е генериран (създаден) в хода на обичайната дейност на предприятието, когато този приток води до увеличаване на собствения капитал, различно от увеличението, свързани с вноски на акционерите (съдружниците).

Основните изисквания за признаване на прихода от продажби на стоки или на продукция от предприятието-продавач са следните:

- а. Да е прехвърлило на купувача значителните рискове и изгоди от собствеността върху стоките;
- б. Да не запазва продължаващо участие в управлението на стоките, свързано със собствеността, нито ефективен контрол върху продадените стоки;
- в. Сумата на прихода да може да се оцени надеждно;
- г. Да съществува вероятност от получаване на икономически ползи от сделката;
- д. Да има възможност за надеждно измерване на разходите, свързани със

сделката.

За да се установи дали продавачът е прехвърлил значителните рискове и изгоди върху купувача, е необходимо да се направи внимателен анализ на същността на сделката и на условията по нея.

Много съществено е условието приходът да се признава, ако са оценени и отчетени всички разходи във връзка със сделката. По същество това е практическо приложение на принципа за съпоставимост на приходи и разходи, които произтичат от една и съща сделка.

В настоящия случай, жалбоподателят е извършил продажба на част от строените имоти, т. е. собствеността върху тези имоти е прехвърлена на купувачите и [фирма] не запазва продължаващо участие в управлението на имотите, свързано със собствеността, нито ефективен контрол върху тях. Следователно първите две изисквания са налице. Сумата на прихода от извършените продажби може да бъде оценена надеждно, съгласно нотариалните актове - налице е третото изискване. Съществува вероятност от получаване на икономически ползи от сделката, тъй като прихода надвишава разхода - налице е четвъртото изискване. В случая, тъй като [фирма] не е водил аналитично направените разходи за всеки обект по отделно, а всички разходи са осчетоводявани по сметка 611 „разходи за основна дейност“, то за да определи направените разходи за продадените имоти, органа по приходите е разделил сумата на всички разходи на общата застроена площ на сградата, след което полученото число с умножено по площта на продадените имоти. Следователно, надеждно е определен размера на направения разход за продадените имоти - налице е петото изискване.

Неоснователно е твърдението на жалбоподателя, че неправилно е определен прихода от продадените имоти, защото за [фирма] не са изпълнени окончателно договорните задължения да предаде обектите в уговорения вид и степен на завършеност. В приложените нотариални актове за покупко-продажба е договорена продажбата на конкретен имот на етап „груб строеж“. В нотариалните актове не се съдържат никакви договорености между [фирма] и купувачите за предаване на имотите в друг вид. Доколкото в нотариалните актове няма такива клаузи, то са неоснователни твърденията на жалбоподателя, че ще извършва последващи разходи за продадените имоти. При все това, ако [фирма] извършва такива разходи то същите ще бъдат в полза на трето лице, т. е. стоките и услугите са предназначени за безвъзмездни доставки - чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС

Предвид на изложеното, в заключение Директорът на Дирекция „О.“ /тогава/, намира, че ревизионният акт следва да бъде отменен в частта на до начислен ДДС за м.02.2007 г. и м.11.2008 г., а преписката върната за извършване на нова ревизия, в хода на която да се възложи нова експертиза стойността на имотите, които [фирма] предоставя в замяна на учреденото му право на строеж с нотариален акт № 019/05.02.2007 г. и нотариален акт № 012/17.11.2008 г.

В останалата част ревизионният акт е законосъобразен и като такъв следва да бъде потвърден.

Директорът на Дирекция О. /тогава/ на осн.чл.155, ал.4 от ДОПК, е отменил Ревизионен акт №101006989/21.04.2011 г., издаден от К. Г. П., на длъжност

старши инспектор по приходите в ТД на НАП С. в частта на установените задължения по ЗДДС за м.02.2007 г. и м. 11.2008 г. Върнал е административната преписка на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията в 14-дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова заповед за извършване на ревизия за горепосочените периоди от друг ревизиращ екип в срока по ч.ч. 114, ал. 1-3 от ДОПК и провеждане на ревизионно производство, съобразно указанията, изложени в мотивите на решението.

Потвърдил е Ревизионен акт №101006989/21.04.2011 г., издаден от К. Г. П., на длъжност старши инспектор по приходите в ТД на НАП С. в останалата му обжалвана част.

По делото /том III, стр.159 и сл./се представи и договор за учредяване правото на строеж върху чужда земя срещу задължение за построяване на две жилищни сгради с апартаменти мазета, гаражи, магазини и офис, оформен в нотариален акт №019 том I рег.№ 472 дело № 018 от 2007. От същият се установява, че собствениците на УПИ II-70 от кв. 117 Горна Баня, са си учредили взаимно по чл. 66 от ЗС, право на строеж върху обекти по т.3 от нотариалния акт, както и са учредили право на строеж на дружеството жалбоподател за построяване на обектите извън тези, които са за собствениците на терена. В нотариалният акт жалбоподателят е поел задължение към собствениците на терена да построи за своя сметка и със свои сили или чрез трети лица сградата на блок А и блок Б. и да предаде с разрешение за ползване на собствениците на земята, посочените в нотариалния акт обекти. По аналогичен начин жалбоподателят придобива право на строеж по силата на договор за учредяване право на строеж върху чужда земя срещу задължение за построяване на жилищна сграда с магазини, гаражи и подземни гаражи, оформен в нотариален акт №012 том III рег.0 6055 дело №401 от 2008г. От същият нотариален акт се установява, че жалбоподателят е поел задължението да построи в срока по договора посочените обекти и снабди собствениците на земята с удостоверение за ползване на обекта.

С договор за покупко-продажба на недвижим имот оформен в нотариален акт №010, том III, рег.№ 6018, дело № 399 от 17.11.2008г. на нотариус с район на действие СРС, жалбоподателят е продал на А. Е. правото на собственост върху офис №1 от имот находящ се в район „С.“, а не в кв.Горна Баня.

С договор за покупко-продажба на недвижим имот оформен в нотариален акт №078, том III, рег.№ 6777, дело № 466 от 22.12.2008г. на Нотариус с район на действие СРС, жалбоподателят е продал на А. М. Р. гараж №4, находящ се в [населено място], [улица], а не от сградите строящи се в кв.Горна Баня.

Жалбоподателят е продал през 2010г. с договор за продажба на недвижим имот в груб строеж акт № 34, том I, рег.№ 917, дело № 34 от 2010г. в сградата в кв.Горна Баня, а с договор за продажба на имот в груб строеж рег.№ 173 том I рег.№ 3158 дело № 168 от 2009г., жалбоподателят е прехвърлил на степен завършеност „груб строеж“ правото на собственост на жилищна сграда в блок „А“ от имота в кв.Горна Баня.

С искане №Д. -1298 от 19.05.2010г. /том III, стр.129/ органът по приходите е отправил такова до дружеството жалбоподател за представи относимите към

ревизията писмени документи.

Жалбоподателя чрез приемо-предавателен протокол от дата 01.07.2010г. е представил фактури с доставчиците за процесните периоди издадени от трите дружества, банкови извлечения, нотариални актове за учредяване право на строеж и за покупко-продажба на недвижими имоти, Разрешение за ползване на обект-жилищна сграда на [улица]. Жалбоподателят е представил и два броя декларации, от които се установява, че са изготвяни протоколи по чл.117 от ЗДДС и, че липсват данни за периода от 01.01.2007г. до 30.04.2010г. за изготвяне на справки за липси на брак и активи.

Дружеството жалбоподател представи и справки за наличните Д. към 31.12.2009г. и към 30.04.2010г., както и копие от ценообразуването и припадащите се идеални части към всеки обект в сградата построена като блок А и блок Б в УПИ III-70. в кв.Горна Баня.

Отделно от описаните по-горе нотариални актове в том III от делото, стр. 56 и сл./стр.243 и сл./, се представиха предварителни договори от дата 05.04.2005г. и от дата 31.01.2007г. за продажба на правото на строеж върху процесния УПИ II-70 и УПИ III-70, сключен от една страна между собствениците на имота и от друга жалбоподателя. По силата на този договор жалбоподателят се е задължил да изгради до степен на завършеност сградата, която ще се построи в двата съсобствени УПИ II- и III, срещу прехвърлянето на правото на строеж за построяване на сграда състояща се от два блока „А” и „Б”. По делото се представи Констативен протокол по чл. 181, ал.2 от ЗУТ, съгласно който към дата 07.08.2009г. сградата построена в УПИ II-70 кв.117 по плана на [населено място], кв.Горна Баня, е завършена до степен „груб строеж”. От същата дата се представя аналогичен констативен протокол и по отношение на сградата построена в УПИ III-7- по плана на кв.Горна Баня. Представят се и два броя разрешения за строеж № 463 и №462 от 20.02.2006г. издадени от СО, район „О. купел”4 видно, от които се разрешава на собствениците на терена да построят жилищна сграда с посочена застроена площ и разгърнатата площ.

С оглед извършваната на жалбоподателя ревизия са представи по делото протоколи за насрещни проверки до лицата Д. Л. относно право на строеж учредено в [жк], а не в кв.Горна Баня., на Л. Н. С. от дата 04.08.2010г. С обясненията си като собственик на идеална част от УПИ II-70, същата заявява, че не е правила доплащания на дружеството жалбоподател, а строителството на сградата реално започнало през м.02.2007г. Изпратено е искане за обяснения по извършена насрещна проверка от 30.07.2010г. и на друг съсобственик на УПИ II-70, респ. УПИ III-7- Свобода П. Д.. Установява се обаче, че тя не живее в България и такива не са представени пред органите по приходите. Представят се писмени обяснения и от лицата К. П. В. от дата 14.07.2010г. от Л. И. В. от дата 14.07.2010г., от К. М. Д., П. М. Д., М. Д. Н., но същите касаят учредено право на строеж в [населено място], район В., кв.41.

За установяване на релевантните за спора факти, съдът е приел заключение на съдебно-счетоводна експертиза, което се кредитира от съда като вярно и компетентно изготвено. Въз основа на него, съдът намира за установено, че според РА №[ЕИК]/21.04.2011г. /РД № 1006989/05.10.2010г./ при ревизията са констатирани основания за корекция на декларирана данъчна основа на

извършени доставки и на начисления данък, както и на декларираната данъчна основа на получени доставки и на данъчния кредит от [фирма]. Отказано е /не е признато/ право на [фирма] на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставки /покупки/, издадени от доставчици [фирма], [фирма] и [фирма], през ревизирия период от 01.01.2007г. до 30.04.2010г., общо ДДС в размер на 134626 лв. и лихви за просрочие в размер на 31002,38 лв., изчислени към 21.04.2011г. /датата на издаване на процесния РА/, или всичко обжалвани задължения в частта на РА по ЗДДС 165628,38 лв.

В табличен вид са представени корекции с ревизионен акт на декларираните данъчни задължения от [фирма] в „увеличение“, във връзка с доначисляване на данък по извършени доставки и непризнаване на данъчен кредит по получени доставки, в процесния период по делото.

С Решение № 1534/07.09.2011г. на Директора на Дирекция „О.“ при ЦУ на НАП, С., Ревизионен акт №[ЕИК] от 21.04.2011г., издаден от К. Г. П. – ст. инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място], е отменен в частта на установените задължения по ЗДДС за м. 02.2007г. и м. 11.2008г., а ревизионният акт е потвърден в останалата му обжалвана част. Вещото лице е посочило в Таблица № 2 от заключението корекциите с ревизионния акт на декларираните данъчни задължения от [фирма] в „увеличение“, във връзка с доначисляване на данък по извършени доставки и непризнаване на данъчен кредит по получени доставки, потвърдени с Решение на Д..

Фактури, по които на [фирма], не е признат /е отказан/ данъчен кредит, по отделни доставчици и данъчни периоди са отнесени в Таблица № 3.

Относно правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] по фактури на доставчиците [фирма], [фирма] и [фирма] е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл. 9, чл. 12, чл. 25 и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, вещото лице констатира, че според РА №[ЕИК]/21.04.2011г. /РД № 1006989/05.10.2010г./ при ревизията на [фирма] са установени основания за преобразуване на деклариания финансов резултат по ЗКПО за данъчни цели в посока „увеличение“ за периода от 01.01.2007г. до 31.12.2009г., касаещи всяка финансова година по отделно. Корекцията /преобразуването/ на финансовия резултат е извършена/о/ с разходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, които не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане и с др. разходи, на основание чл. 77, ал. 1 и чл. 78 от ЗКПО, в резултат на което е определено данъчно задължение – КД за довносяне за периода.

Експертизата се е запознала с материалите в преписката по делото и на базата на съдържащите се в нея заверени копия от документи, проверила е и на място счетоводната отчетност на дружеството.

Вещото лице заключава, че процесните фактури издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма] са отразени в дневниците за продажбите, респективно в СД за ДДС на доставчиците за съответните периоди по чл. 124 ал. 1 от ЗДДС. Данъчно - осигурителна сметка за [фирма] вещото лице сочи, че не може да бъде издадена от „Архив“ на Офис „Център“. Относно [фирма], резултатът от подадените СД за ДДС за периоди /месеци/ 06, 09, 10.2008г., е ДДС за внасяне, който по данни от ТД на НАП е внесен в законоустановения срок, с изключение на ДДС за м. 06.2008г., внесен на

12.09.2008г. За данъчен период м. 05.2008г. по СД за ДДС на [фирма] е деклариран резултат – ДДС за внасяне, който е в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, от ДДС за възстановяване за предходен данъчен период.

[фирма] и [фирма] са deregистрирани по ЗДДС с Акт за deregистрация по ЗДДС на основание чл. 176, т. 1, респ. чл. 176, т. 4 от ЗДДС. Установени са при deregистрацията на [фирма] невнесени задължения и в тези задължения, не би трябвало да е включен резултата по СД за ДДС за данъчен период м. 05.2008г., за който се отнася спорната фактура, тъй като декларираният резултат за този период – ДДС за внасяне, е в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, от ДДС за възстановяване за предходен данъчен период.

Дружествата са подали годишна данъчна декларация по ЗКПО, но за да се установи дали е налице съпоставимост между декларираните в нея приходи и данъчна основа на облагаеми доставки по реда на ЗДДС, декларираните за данъчни периоди в годината, през която са издадени спорните фактури, би трябвало да са налични годишна и помесечни оборотни ведомости, хронологични /аналитични/ регистри по сметките от група 70, СД за ДДС и дневници за продажбите за всички отчетни /данъчни/ периоди /месеци/ в рамките на съответния годишен отчетен период, в т.ч. за процесните, а не само за тях, поради което експертизата не дава отговор на поставения въпрос в заключението.

При ревизия за установяване на задължения на [фирма] по ДДС за период от 04.12.2007г. до 22.05.2009г., според констатациите в РД за данъчните периоди м. 06, 09 и 10.2008г., в които са издадени процесните фактури от доставчика на [фирма] в раздел А „За извършените доставки и начисления данък“, не са констатирани основания за корекция на данъчна основа на извършени доставки и на начисления данък. Въз основа на направения анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2, т. 1, 2, 4, 8, 9, 15 и 16 от ДОПК е определена данъчна основа на извършените доставки в размер, какъвто е декларирания от ЗЛ. На основание чл. 66, ал. 1 и чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 122, ал. 1 от ДОПК, при данъчна основа като декларираната, дължимият данък е определен в размер какъвто е декларирания от ЗЛ по СД за ДДС за данъчния период.

При ревизия за установяване на задължения на [фирма] по ДДС, за период от 04.12.2007г. до 22.05.2009г., според РА за данъчен период м. 05.2008г., в който е издадена процесната фактура от доставчика на [фирма], раздел А „За извършените доставки и начисления данък“, са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък. В резултат на установени факти и обстоятелства и доказателства, удостоверяващи липса на извършени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 8 от ЗДДС, за периода не се признават декларираните / извършени облагаеми доставки по фактури с ДО в декларирания размер, като начисления данък по тях на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, е начислен неправомерно без да са налице основания за начисляване. След извършените корекции с РА, „данъчната основа на извършените облагаеми доставки и начисленият данък по тях за периода е в размер на 0,00 лв.“. Начисленият данък по издадените

фактури за периода в неговия размер, се дължи от страна на ревизираното лице на основание чл. 85 от ЗДДС.

ТД на НАП С., Офис „Център“ е съобщила със свое писмо, че Ревизионен акт № [ЕГН]/08.12.2010г. за извършена ревизия на [фирма] не е наличен и при предоставянето му там, ще бъде изпратен незабавно на съда.

На базата на съществуващите по делото оборотни ведомости и извлечения от счетоводни регистри /сметки/ за отделни месеци на доставчиците [фирма] и [фирма] показват при [фирма] отразяване на ДДС и разчети с клиента, при [фирма] отразяване на ДДС, приходи от продажби и разчети с клиента, но дали са осчетоводени всички фактури, по - специално дали са осчетоводени приходи във връзка с фактурираните доставки и дали тези приходи са отразени в Г. по ЗКПО, експертизата не дава отговор, тъй като в настоящото заключение, за такъв анализ и категоричен отговор е необходимо представяне по делото на помесечни извлечения от всеки един от кореспондиращите счетоводни регистри /сметки/ и по - специално за движението по сметките от група 70 „Приходи от продажби“, в т.ч. с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги“, както и от сметките за др. приходи за да може кредитните обороти в тези регистри с натрупване в рамките на годишния отчетен период да се съпоставят със оборотите по тези сметки в оборотните ведомости, обобщени в годишна оборотна ведомост, по - нататък анализът да отиде към показаните приходи в раздел А на ОПР за да се достигне до „Общо приходи по Г. по чл. 92 от ЗКПО“ на съответното дружество.

Според вещото лице, СС 11 – Договори за строителство, който определя реда за счетоводно отчитане на приходите и разходите, свързани с договорите за строителство, които обхващат най – малко два отчетни периода е приложим в конкретния случай, по спора по делото. Допустимо е и прилагането на СС 18 – Приходи, тъй като и този стандарт определя счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и в определени случаи, както и тяхното признаване, като в обхвата на тези сделки и случаи е и продажбата на продукция и стоки. Но, специализираният стандарт в случая е Н. 11 – Договори за строителство, тъй като в строителния процес е налице известна специфика, свързана с някои особености, подробно отразени от счетоводна гледна точка, в заключението.

В РА, органът по приходите е изчислил финансов резултат за облагане по ЗКПО на базата на съпоставка на приходи, отнасящи се до НА и издадени фактури за отделни имоти в ЖС към 31.12.2009г. и разходи за тях, изчислени като пропорционална част от натрупани до момента разходи по строителството на обекта, съобразно с квадратурата на продадените имоти по НА спрямо общата квадратура на сградата. Или в случая, не се касае за установяване на конкретни разходи за всеки един имот /апартамент, гараж и др./ в строяща се ЖС.

В своето заключение, експертизата изразява експертно мнение основаващо се на наблюдения в счетоводна практика в строителството по счетоводното отразяване на приходи и разходи на строителен обект, тяхното приключване и отчитане /признаване/ на финансов резултат за счетоводни цели, без да засяга мотивите и гледната точка на данъчните органи по този въпрос в

процесния РА, които се отнасят до отчитането /признаването/ на разходите, приходите и резултата от СМР за данъчни цели, с оглед и за целите на данъчното облагане на дейността по ЗКПО.

При извършената проверка и анализ по документи в съответствие с поставените задачи, експертизата достига до резултати, даващи основание за следните констатации:

Таблица № 9 относно наименование на доставките по фактури издадени от [фирма] на [фирма] и плащания по тях, според отчетността при [фирма] и по делото.

Таблица № 10 относно наименование на доставките по фактури издадени от [фирма] на [фирма] и плащания по тях, според отчетността при [фирма] и по делото.

Таблица № 11 относно наименование на доставките по фактури издадени от [фирма] – СД на [фирма] и плащания по тях, според отчетността при [фирма] и по делото.

Таблица № 12 отразява процесните фактури в дневниците за продажбите, респ. в СД за ДДС на [фирма], за съответните данъчни периоди.

Таблица № 13 отразява процесните фактури в дневниците за продажбите, респ. в СД за ДДС на [фирма], за съответните данъчни периоди.

Таблица № 14 отразява процесната фактура в дневника за продажбите, респ. в СД за ДДС на [фирма] за съответния данъчен период.

В заключение, видно от данните в Таблицы №№ 9 до 11, колона 7 процесните фактури издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма] са отразени /включени/ в дневниците за продажбите, респективно в СД за ДДС на доставчиците за съответните данъчни периоди.

Относно обстоятелството дали са се разчели трите дружества доставчици на [фирма] за декларирания от тях резултат по реда на чл. 88 от ЗДДС за данъчните периоди, за които се отнасят спорните фактури – (1) какъв резултат е деклариран от всеки от доставчиците за всеки от данъчните периоди, през които са издадени процесните фактури и (2) ако декларирания резултат е за внасяне – той внесен ли е, съответно ако декларирания резултат е за възстановяване – той възстановен ли е и с какъв акт е възстановен, вещото лице представя Таблица № 15 относно разчети на [фирма] по ДДС, във връзка с декларирани резултати, на база данни от СД за ДДС, за съответните данъчни периоди.

Приложени са към Писмо изх. № 10-24-21-200/17.08.2012г. на ТД на НАП С., Офис „Център“, Справка за задължено лице, Справка от ТД ДДС регистър/28.07.2011г., Обща справка за регистрация на задължено лице и др. документи, които не касаят разчитането на ЗЛ [фирма] с бюджета по отношение на резултатите /ДДС за внасяне/ по СД за ДДС за съответните данъчни периоди. С Писмото, ТД на НАП уведомява Административния съд, чрез вещото лице по делото, че Данъчно - осигурителна сметка за [фирма] не може да бъде издадена от „Архив“ на Офис „Център“.

В Таблица № 16 са посочени разчети на [фирма] по ДДС, във връзка с декларирани резултати, на база данни от СД за ДДС, за съответните данъчни периоди.

Приложени са към Писмо изх. № 94–Г–48#1/01.08.2012г. на ТД на НАП

[населено място], Офис „М.“, Справка за задължения на ЗЛ, Извлечение от сметка на ЗЛ и др. документи, които не касаят разчитането на [фирма] с бюджета по отношение на резултатите /ДДС за внасяне/ по СД за ДДС за съответните данъчни периоди, а се отнасят до разчети по осигуровки, данъци върху доходи и др. задължения, които са от различно естество. С Писмото, ТД на НАП уведомява Административният съд, чрез вещото лице по делото, че резултатът от подадените Справки – декларации по ДДС за период месеци 06, 09, 10 и 11.2008г., който м.11.2008г. не е процесен по делото е ДДС за внасяне /Таблица № 16/, които суми са внесени в законоустановения срок, с изключение на внесения за м.06.2008г. ДДС - внесена сума на 12.09.2008г.

В Таблица № 17 е разчета на [фирма] по ДДС, във връзка с деклариран резултат, на база данни от СД за ДДС, за съответния данъчен период.

В представените документи от ТД на НАП С., Офис „Център“ относно [фирма], приложени към заключението, не се съдържа Данъчна сметка на ЗЛ за установяване разчитането по ДДС на [фирма] за данъчен период м.05.2008г., в случай че този резултат е ДДС за внасяне, подлежащ на ефективно внасяне, или е данък за внасяне в процедура по приспадане по реда на ЗДДС с ДДС за възстановяване от предходен данъчен период.

По отношение на поисканата данъчна сметка на ЗЛ за всеки от тримата доставчици, за да се установи дали са се разчели с бюджета по отношение на резултатите по СД за ДДС за съответните данъчни периоди, в случаите когато тези резултати са ДДС за внасяне, подлежащ на ефективно внасяне, по - специално на запитването във връзка със ЗЛ [фирма], в ТД на НАП [населено място], Офис „Център“ в счетоводство, на експертизата е било разяснено, че данъчна сметка на задължено лице е могло да се изважда от информационния масив на НАП до 2007г. От 2008г. и понастоящем не се изготвя такава, а се изважда Извлечение от сметка на ЗЛ /Справка за задълженията/ на ЗЛ. Вещото лице след устна информация от данъчния орган и длъжностното лице, а установило, че за данъчен период м 05.2008г. по СД за ДДС на [фирма] е деклариран резултат – ДДС за внасяне в размер на 79,20 лв., който е в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, от ДДС за възстановяване за предходен данъчен период. Това е видно и от данните по представената от ТД - СД за ДДС на [фирма] за данъчен период м.05.2008г. /Таблица № 17/, приложена към заключението.

В заключение данъчно - осигурителната сметка за [фирма] не може да бъде издадена от „Архив“ на Офис „Център“.

Относно [фирма], резултатът от подадените СД за ДДС за периоди /месеци/ 06, 09, 10.2008г., е ДДС за внасяне, който по данни от ТД на НАП е внесен в законоустановения срок, с изключение на ДДС за м. 06.2008г., внесен на 12.09.2008г. За данъчен период м. 05. 2008г. по СД за ДДС на [фирма] е деклариран резултат – ДДС за внасяне, който е в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, от ДДС за възстановяване за предходен данъчен период.

С Акт за deregистрация по ЗДДС № 12099090003155/29.04.2009г. издаден от ТД на НАП М., приложен към Писмо изх. № 94–Г–48#1/01.08.2012г. на ТД на НАП [населено място], Офис „М.“, на

основание чл. 176, т. 1 от ЗДДС е разпоредено прекратяване на регистрацията по ЗДДС на [фирма], считано от датата на връчване на акта, поради това, че дружеството не е изпълнило изискванията на чл. 176, т. 1 от ЗДДС, т.е. не може да бъде открито на посочения от него адрес за кореспонденция по реда на ДОПК.

С Акт за deregистрация по ЗДДС № 220991000002942/09.06. 2010г. издаден от ТД на НАП С., който се намира в състава на представени документи от ТД на НАП С., Офис „Център” относно [фирма], приложени към заключението, на основание чл. 176, т. 4 от ЗДДС е разпоредено прекратяване на регистрацията по ЗДДС на [фирма], считано от датата на връчване на акта, поради това, че от извършена справка в Информационния масив са установени задължения на дружеството по главници и лихви в голям размер, които задължения са по ЗДДС и са от РА с № [ЕГН]/ 24.09.2009г. и задълженията събирани от НАП, надхвърлят стойността на активите му, намалени с неговите задължения. Според обосновката в акта, deregистрацията на ЗЛ по ЗДДС е задължителна при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС на основание чл. 106 от ЗДДС.

И другото дружество по РА е deregистрирано по ЗДДС. С Акт за deregистрация по ЗДДС № 220991100004755/24.06.2011г. издаден от ТД на НАП С., приложен към Писмо изх. № 10-24-21-200/17.08. 2012г. на ТД на НАП С., Офис „Център”, на основание чл. 176, т. 5 от ЗДДС е разпоредено прекратяване на регистрацията по ЗДДС на [фирма], считано от датата на връчване на акта, поради това, че от извършена проверка в Информационния масив на НАП е установено, че ЗЛ не е посочило електронен адрес за кореспонденция в срока, указан в § 55 от ПЗР от ЗДДС. Според обосновката в акта, deregистрацията на ЗЛ по ЗДДС е задължителна при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС на основание чл. 106 от ЗДДС. В Протокол № 1131697/22.06. 2011г. издаден от ТД на НАП, С., офис „Център”, приложен към Писмо до ТД на НАП – С., отдел „Регистрация”, се съобщават и задължения на дружеството към РБ към 22.06.2011г., което е преди deregистрацията му по ЗДДС.

В заключение, [фирма] и [фирма] са deregистрирани по ЗДДС с Акт за deregистрация по ЗДДС на основание чл. 176, т. 1, респ. чл. 176, т. 4 от ЗДДС. Установени са при deregистрацията на [фирма] невнесени задължения и в тези задължения, не би трябвало да е включен резултата по СД за ДДС за данъчен период м. 05.2008г., за който се отнася спорната фактура, тъй като декларирания резултат за този период – ДДС за внасяне, е в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, от ДДС за възстановяване за предходен данъчен период.

Към Писмо изх. № 94–Г–48#1/01.08.2012г. на ТД на НАП [населено място], Офис „М.”, е приложена Г. по чл. 92 от ЗКПО на [фирма] за 2008г., подадена в ТД, заедно с Баланс, ОПР и др. отчетни форми, в състава на ГФО на дружеството.

В Част VI на Г. – Определяне на данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък, по показателя „Общо приходи”, шифър 0100 са отразени 15304886,78 лв., която сума съответства на показаната в Раздел „Общо приходи от оперативна дейност” в ОПР, група 1 „Нетни приходи от

продажби” – 15305 хил. лв. /в хил. лв./ за текущата година, в т.ч. по статия б/ Стоки – 2536 хил. лв. и по статия в/ Услуги– 12679 хил. лв. Вещото лице в този смисъл заключава, че общата сума на приходите от продажби в ОПР, респективно в Г., би трябвало методологически да съответства на общия кредитен оборот по сметките от група 70 „Приходи от продажби” в годишната оборотна ведомост и на сбора от данъчните основи на извършените доставки, подлежащи на облагане с ДДС в Раздел А на помесечните СД за ДДС, които са в рамките на годишния отчетен период.

Подадена е Г. по чл. 92 от ЗКПО за 2008г. от [фирма] в ТД, която е в състава на представени документи от ТД на НАП С., Офис „Център” относно [фирма], приложени към заключението, заедно с Баланс, ОПР и др. отчетни форми в състава на ГФО, както и копия от оборотни ведомости 2009г., 2010г. и др.

В Част VI на Г. – Определяне на данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък, по показателя „Общо приходи”, шифър 0100 са отразени 16114802,05 лв., която сума съответства на показаната в Раздел „Общо приходи от оперативна дейност” в ОПР – 16114 хил. лв. /в хил. лв./ за текущата година, от тях по Група 1 „Нетни приходи от продажби” в ОПР – 16110 хил. лв., в т.ч. по група б/ Стоки – 1767 хил. лв. и по група в/ Услуги– 14343 хил. лв. и по Група 4. „Други приходи” – 4 хил. лв. Общата сума на приходите от продажби в ОПР, респективно в Г., би трябвало да съответства на общия кредитен оборот по сметките от група 70 „Приходи от продажби”, в годишната оборотна ведомост, както и на сбора от данъчните основи на извършените доставки, подлежащи на облагане с ДДС в Раздел А на помесечните СД за ДДС, които са в рамките на годишния отчетен период.

Към Писмо изх. № 10-24-21-200/17.08.2012г. на ТД на НАП С., Офис „Център”, е приложена Г. по чл. 92 от ЗКПО на [фирма] за 2009г., подадена в ТД, която Г. не се придружава от Баланс, ОПР и др. отчетни форми, в състава на ГФО на дружеството.

В Част VI на Г. – Определяне на данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък, по показателя „Общо приходи”, шифър 0100 са отразени 630851,66 лв., която сума не може да се установи дали съответства на показаната в Раздел „Общо приходи от оперативна дейност” в ОПР, група 1 „Нетни приходи от продажби” за текущата година, както и дали общата сума на приходите от продажби в ОПР, респективно в Г., съответства на общия кредитен оборот по сметките от група 70 „Приходи от продажби” в годишната оборотна ведомост и на сбора от данъчните основи на извършените доставки, подлежащи на облагане с ДДС в Раздел А на помесечните СД за ДДС, които са в рамките на годишния отчетен период, тъй като не се съдържат по делото и не са представени от ТД с Г. - Баланс, ОПР, и др. отчетни форми към ГФО, годишна оборотна ведомост за 2009г., помесечни оборотни ведомости, хронологични /аналитични/ регистри по сметките от група 70 и СД за ДДС за всички данъчни периоди, в т.ч. процесните, в рамките на съответния годишен отчетен период, поради което експертизата не е в състояние да даде отговор по поставения въпрос.

Към Писмо изх. № 94–Г–48#1/01.08.2012г. на ТД на НАП [населено място], Офис „М.”, са приложени Ревизионен акт № 12001101981/17.10.2011г.

и Ревизионен доклад № 1101981/08.08.2011г. издаден от ТД [населено място], И. – М. за извършена ревизия за установяване на задължения на [фирма] по ДДС за период от 04.12.2007г. до 22.05.2009г. В този период се вменят данъчните периоди м. 06, 09 и 10.2008г., в които са издадени процесните фактури от доставчика на [фирма].

Според РД, стр. 31, за данъчен период от 01.06.2008г. до 30.06. 2008г., раздел А „За извършените доставки и начисления данък“, при ревизията „не са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък“. Въз основа на направения анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2, т. 1,2,4,8,9,15 и 16 от ДОПК е определена данъчна основа на извършените доставки в размер, какъвто е декларирания от ЗЛ. На основание чл. 66, ал. 1 и чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 122, ал. 1 от ДОПК, при данъчна основа като декларираната, дължимият данък е определен в размер какъвто е декларирания от ЗЛ по СД за ДДС за данъчния период.

Според РД, стр. 37, 38 за данъчен период от 01.09.2008г. до 30.09. 2008г., раздел А „За извършените доставки и начисления данък“, при ревизията „не са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък“. Въз основа на направения анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2, т. 1,2,4,8,9,15 и 16 от ДОПК е определена данъчна основа на извършените доставки в размер, какъвто е декларирания от ЗЛ. На основание чл. 66, ал. 1 и чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 122, ал. 1 от ДОПК, при данъчна основа като декларираната, дължимият данък е определен в размер какъвто е декларирания от ЗЛ по СД за ДДС за данъчния период.

Според РД, стр. 40, за данъчен период от 01.10.2008г. до 31.10. 2008г., раздел А „За извършените доставки и начисления данък“, при ревизията „не са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък“. Въз основа на направения анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2, т. 1,2,4,8,9,15 и 16 от ДОПК е определена данъчна основа на извършените доставки в размер, какъвто е декларирания от ЗЛ. На основание чл. 66, ал. 1 и чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 122, ал. 1 от ДОПК, при данъчна основа като декларираната, дължимият данък е определен в размер какъвто е декларирания от ЗЛ по СД за ДДС за данъчния период.

Представен е от ТД на НАП – С., офис „Център“ Ревизионен акт № [ЕГН]/24.09.2009г. издаден от ТД на НАП С. - град за извършена ревизия за установяване на задължения на [фирма] по ДДС, за период от 04.12.2007г. до 22.05.2009г. В този период се вменят данъчен период м. 05.2008г., в който е издадена процесната фактура от доставчика на [фирма].

Според РА, стр. 56, за данъчен период от 01.05.2008г. до 31.05. 2008г., раздел А „За извършените доставки и начисления данък“, при ревизията „са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък“. В резултат на установени факти и обстоятелства и доказателства, удостоверяващи липса на извършени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 8 от ЗДДС, за периода не се признават декларирани/извършени облагаеми доставки по фактури с ДО в декларирания

размер, като начисления данък по тях на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, е начислен неправомерно без да са налице основания за начисляване. След извършените корекции с РА, „данъчната основа на извършените облагаеми доставки и начисленият данък по тях за периода е в размер на 0,00 лв.". Начисленият данък по издадените фактури за периода в неговия размер, се дължи от страна на ревизираното лице на основание чл. 85 от ЗДДС.

С Писмо изх. № 10-24-21-200/17.08. 2012г., ТД на НАП С., Офис „Център" уведомява Административният съд чрез вещото лице по настоящото дело, че Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/08.12.2010г. за извършена ревизия на [фирма] не е наличен и при предоставянето му там, ще бъде изпратен незабавно на Съда. До приключване на устните състезания по делото пред настоящата съдебна инстанция и след изрични указания на съда, РА не се предостави, а само се предостави в съдебно заседание на 19.02.2013г. ревизионния доклад.

Цялостната кореспонденция по осчетоводяването на процесните фактури издадени от [фирма] на [фирма] при доставчика не може да се установи, тъй като не е представен хронологичен /аналитичен/ регистър за движението дебита и кредита на разчетната с/ка 411 „Клиенти", в частност по аналитичната партида на [фирма]. Последното е следвало да се установи от органите по приходите извършили ревизия на дружеството жалбоподател в съответствие със задължението си по чл.35 и чл.36 от АПК.

Независимо от процесуалното бездействие на органите по приходите, вещото лице правилно заключава, че фактурираният ДДС присъства в движението по кредита на с/ка 453, 453/2 в кореспонденция със с/ка 411 както и в регистъра по дебита на с/ка 501. Фактурираната данъчна основа би трябвало да се проследи по кредита на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги", но хронологичен /аналитичен/ регистър за движението по сметката в за исковите периоди, не се съдържа по делото. Правилно в този смисъл вещото лице е установило съответствие между кредитния оборот в хронологичния /аналитичен/ регистър – състояние на с/ка 453, 453/2 – кредит и кредитния оборот по сметката в оборотната ведомост на [фирма] за процесните м.06, 09 и м.10.2008г.

По делото се съдържат копия от представени от [фирма] пред съответната ТД на НАП оборотни ведомости за м.06., 09, 10 и 11.2008г., хронологични /аналитични/ регистри по отделни кореспондиращи счетоводни сметки, в т.ч. Състояние на с/ка 453 „Разчети за ДДС" /453/2 „Начислен данък на продажбите" - кредит/ в кореспонденция със сметка 411 „Клиенти" за периода м. 06, 09 и 10. 2008г. Състояние на с/ка 453 „Разчети за ДДС" /453/2 „Начислен данък на продажбите" - кредит/ в кореспонденция със сметка 411 „Клиенти", аналитична партида [фирма] за периода м. 06, 09 и 10.2008г. Състояние на с/ка 501 „Каса в левове" – дебит в кореспонденция със с/ка 411 „Клиенти", аналитична партида [фирма], за периода 01.06.2008г. – 30.11.2008г. Не е представен хронологичен /аналитичен/ регистър за движението по с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги" – кредит за м.06, 09 и 10.2008г. за да може да се установи осчетоводяването на приходи по процесните фактури издадени от [фирма] на [фирма].

Цялостната кореспонденция по осчетоводяването на процесните

фактури издадени от [фирма] на [фирма] при доставчика е видима от представената хронология по кредита на с/ка 453, 453/ за периода м.06., 08. и м.09.2009г. Счетоводните записвания се изразяват в кредитиране на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” за отразяване на приходи от продажби на услуги с фактурната стойност без ДДС /данъчна основа/ и кредитиране на с/ка 453, 453/2 за отразяване на начислен ДДС по извършени доставки с фактурирания ДДС, срещу кредитиране на с/ка 411 „Клиенти” за отразяване на вземания от [фирма] с общата фактурна стойност /данъчна основа + ДДС/. Ска 411 „Клиенти” се кредитира срещу дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове” за осчетоводяване на постъпления в брой по фактури издадени на [фирма] в процесните периоди. Фактурирания ДДС присъства в движението по кредита на с/ка 453, 453/2 в кореспонденция със с/ка 411 както и в регистъра по дебита на с/ка 501. Фактурираната данъчна основа е видима от представения хронологичен /аналитичен/ регистър – Състояние на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” – кредит за периода от 01.06.2009г. до 30.09.2009г., в който са издадени процесните фактури от [фирма] на [фирма] за периода от 01.06.2009г. до 30.09.2009г.

Установява се съответствие между кредитния оборот в хронологичния /аналитичен/ регистър – състояние на с/ка 453, 453/2 – кредит и кредитния оборот по сметката в оборотната ведомост на [фирма] за процесните м.06 и м.08.2009г. За м. 09.2009г., не е представена оборотна ведомост по делото. По делото се съдържат копия от представени от [фирма] пред съответната ТД на НАП оборотни ведомости за м.06. и 08.2009г., хронологични /аналитични/ регистри по отделни кореспондиращи счетоводни сметки, в т.ч. Състояние на с/ка 453 „Разчети за ДДС” /453/2 „Начислен данък на продажбите” - кредит/ в кореспонденция със сметка 411 „Клиенти” за периода м.06, 08 и 09.2009г.- хронология по с/ка 453 „Разчети за ДДС” /453/2 „Начислен данък на продажбите” - кредит/ в кореспонденция със сметка 411 „Клиенти”, аналитична партида [фирма] за периода м. 06, 08 и 09.2009г. Състояние на с/ка 501 „Каса в левове” – дебит в кореспонденция със с/ка 411 „Клиенти”, аналитична партида [фирма], за периода 01.06.2009г. – 30.09.2009г. Представен е хронологичен /аналитичен/ регистър за движението по с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги” – кредит за периода 01.06.2009г. – 30.09.2009г. от който е видимо осчетоводяване на приходи по процесните фактури издадени от [фирма] на [фирма].

По отношение на [фирма] експертизата не може да вземе отношение в настоящото заключение тъй като по делото не се съдържат оборотна ведомост, извлечения от счетоводни регистри /сметки/ и др. документи от негова счетоводна отчетност за процесния период, в който е издадена фактура на [фирма].

В заключение, на базата на съществуващите по делото оборотни ведомости и извлечения от счетоводни регистри /сметки/ за отделни месеци на доставчиците [фирма] и [фирма] показват при [фирма] отразяване на ДДС и разчети с клиента, при [фирма] отразяване на ДДС, приходи от продажби и разчети с клиента, но дали са осчетоводени всички фактури, по - специално дали са осчетоводени приходи във връзка с фактурираните доставки и дали тези приходи са отразени в Г. по ЗКПО, експертизата не може

да отговори в настоящото заключение, тъй като за такъв анализ и категоричен отговор е необходимо представяне по делото на помесечни извлечения от всеки един от кореспондиращите счетоводни регистри /сметки/ и по специално за движението по сметките от група 70 „Приходи от продажби”, в т.ч. с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги”, както и от сметките за др. приходи за да може кредитните обороти в тези регистри с натрупване в рамките на годишния отчетен период да се съпоставят с оборотите по тези сметки в оборотните ведомости, обобщени в годишна оборотна ведомост, по - нататък анализът да отиде към показаните приходи в раздел А на ОПР за да се достигне до „Общо приходи по Г. по чл. 92 от ЗКПО” на съответното дружество. Едва тогава може да се твърди, че осчетоводените приходи по конкретни фактури са включени в приходите за целия годишен отчетен период отразени в Г. на база ГФО – ОПР на дружеството.

Относно отчитане на текущите плащания по предварителни договори за строеж и продажба на жилищни имоти, съответно за отчитане на съответстващите им разходи, експертизата се е произнесла в следния смисъл:

Представят се Таблица № 18 и №19 относно жилищна сграда блок "А" в УПИ II-70, кв.117 - Горна баня.

Плащанията, които постъпват от клиентите като периодични вноски съгласно предварителни договори за продажба на имоти в обект – ЖС Блок А и Б,[жк], са отчитани по сметка 412 „Клиенти по аванси”. Отчетени суми към 31.12.2009г. като аванси по продажби по кредита на с/ка 412 – 2018440,91 лв. /салдо по сметката/, в т.ч. авансови плащания от клиенти Блок А – 1343363,83 лв. и Блок Б – 675077,08 лв. През 2010г. са фактурирани и признати като приход за годината постъпили до 31.12.2009г. авансови плащания в размер на 1 861 855,99 лв., като с тази сума е взето счетоводно записване по дебита на с/ка 412 „Клиенти по аванси” срещу кредитиране на с/ка 701 „Приходи от продажба на продукция” 1 814 766,49 лв., в т.ч. приходи Блок А 1209422,14 лв., приходи Блок Б 605344,35 лв. и кредитиране на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги” 47089,50 лв.

Строителството на обекта /ЖС блок А и Б/ в[жк], [населено място] започва през 2008г. Към края на 2009г., ЖС е на етап „груб строеж”, приходи и разходи по строителството все още не са отчетени /признати/ в резултата на [фирма]. Посочените в ОПР за 2008г. и 2009г. приходи са от други обекти на дружеството.

Плащанията, които са постъпвали от клиентите като периодични вноски, съгласно предварителните договори за продажба на обекти в новостроящата се ЖС блок А и Б в[жк], са отчитани по кредита на сметка „412 – Клиенти по аванси”, която към 31.12.2009г. е с кредитно салдо в размер на 2 018 440,91 лв. - аванси по продажби.

Разходите за строителството на обекта са отчитани текущо по дебита на сметка 611 „Разходи за основна дейност”, след преминаване през сметките от група 60 „Разходи по икономически елементи”. Тези разходи са отразявани в баланса като „незавършено производство”. Незавършеното производство като понятие се отъждествява с разходи, срещу които в края на даден отчетен период, все още не е произведена продукция или готов строителен продукт,

годен за експлоатация. Тези разходи, чрез сметка 611 преминават в следващ отчетен период, до приключването на строителния процес и приемането на строителния обект. Строителството е с продължителност повече от един годишен отчетен период. Дебитното салдо по сметка 611 „Разходи за основна дейност” към 31.12.2009г. е в размер на 2 205 924,87 лв. по отчет.

При наличието на готов /завършен/ обект - ЖС за експлоатация, се приключва сметката на строителния обект като набраната /отчетена/ себестойност /разходи/ по неговото строителство, която е окончателна, по дебита на сметка 611 „Разходи за основна дейност”, се съпоставя с приходите по кредита на сметка 412 „Клиенти по аванси”, пренесени със счетоводни записвания от сметка 611, с или без преминаване през сметка 303 „Продукция”, по дебита на сметка 701 „Приходи от продажби на продукция” /разходи/ и от сметка 412 по кредита на сметка 701 „Приходи от продажба на продукция” /приходи/, в която сметка 701 се формира резултат от производство и реализация на готов строителен продукт. При приключването на резултативната сметка 701 „Приходи от продажба на продукция”, в края на годишния отчетен период, този резултат /печалба или загуба/ се отнася по кредита, респективно по дебита на сметка 123 „Печалби загуби от текущата година”. Евентуалната пропорционална част от всички разходи, която касае непродаден продукт в годност за експлоатация, в рамките на ЖС, би трябвало да премине по счетоводен път при приключване на сметка 611, по дебита сметка 303 „Продукция”, където този продукт ще бъде със своята себестойност. При по – нататъшна реализация, се дебитираща сметка 701 „Приходи от продажби на продукция” срещу кредитиране на сметка 303 „Продукция”. По дебита на сметка 701 се явява неговата себестойност, а по кредита на сметката – продажната му стойност и се формира резултат от реализацията.

Обектът /ЖС блок А и Б/ е завършен в груб строеж към 10.08. 2009г., съгласно Протоколи по чл. 181 ал. 2 от ЗУТ, с които това е констатирано. По отношение на клиентите, които към тази дата са предплатили с авансови плащания договорени имоти в обекта /ЖС/ са сключени нотариални актове /НА/ за продажба, с които е прехвърлена собствеността върху отделни имоти от обекта /ЖС блок А и Б/ въпреки, че те към този момент са били недовършени и негодни за ползване и все още е имало строителни работи /СМР/ по довършването на обекта.

Поради незавършеност на обекта /ЖС блок А и Б/ в договорения си вид /по предварителните договори имотите се предават окончателно на купувача с положена вътрешна мазилка по стени и под, дограма, канализация, водопровод, ел. инсталация, изцяло завършени общи части на сградата/, в т.ч. по отношение на имотите, за които се отнасят сключените нотариални актове, предвид прилежащите им части от общите части на сградите, по счетоводните регистри /сметки/ на дружеството не са взети счетоводни записвания по приключването на сметката на обекта.

Извършени са строителни работи /СМР/ по довършване на обекта в отчетен период 2010г. Строежът фактически е завършен към дата 25.06.2011г., съгласно два броя Акт за установяване на годността на строежа, съставени на основание чл. 7 ал. 3, т. 15 от Наредба № 3/31.07. 2003г. (О.. 15)

– ЖС, построена в УПИ III-70 и УПИ II-70, кв. 117, Горна баня, [улица], блок А и блок Б. Актовете са по чл. 176 ал. 1 от ЗУТ и удостоверяват, че строежът е завършен и е изпълнен съобразно одобрени проектни книжа. Все още не е издадено удостоверение от ДНСК за въвеждане в експлоатация на построените сгради (по чл. 177 ал. 3 от ЗУТ) поради неприключили уточнения и договаряне с експлоатационните дружества.

Дружеството е приело, че през 2010 г., въпреки, че актовете О.. 15 все още не са били съставени, разходите за строежа вече могат да бъдат реално оценени, поради което е пристъпило към отчитане на приходите и разходите за строителството /СМР/, т.е. към приключване на сметката на обекта, в рамките на продадената част. През 2010 г. са фактурирани и отчетени /признати/ като приход за отчетния период постъпилите до 31.12.2009г. авансови средства /плащания/ в размер на 1 861 855,99 лв. Взето е счетоводно записване, с което е кредитирана с/ка 701 „Приходи от продажби на продукция” със сумата 1814766,49 лв. и е кредитирана с/ка 703 „Приходи от продажба на услуги” със сумата 47089,50 лв., срещу дебитиране на сметка с/ка 412 ”Клиенти по аванси” с 1861855,99 лв.

Срещу отчетените през 2010 г. приходи, дружеството е отчетло и съответстващи на тях разходи в размер на 1 659 912,97 лв., отчетани до този момент като „незавършено производство” по дебита на с/ка 611 „Разходи за основна дейност”, видно от Отчета за приходите и разходите за 2010г. статия „Намаление на запасите от готова продукция и незавършено производство”. От оборотната ведомост и баланса на дружеството е видно че салдото по статия „Незавършено производство” в актива е сведено от 2 205 924,87 лв. към 31.12.2009г. до 659910,87 лв. към 31.12.2010г., или е намалено с 1546014 лв., като разликата спрямо размера на отчетените разходи 1 659 912,97 лв. – 113 898,97 лв. се дължи на изпълнение на недовършени СМР по общите части на сградите в отчетния период.

Или, през периода от 01.01.2010г. до 31.12.2010г., са отчетени нови разходи за суровини, материали, външни услуги, възнаграждения и амортизации, касаещи обект ЖС блок А и Б, в размер на 113898,97 лв., по дебита на сметка 611 „Разходи за основна дейност”. В Таблица № 20 вещото лице е посочило отчетени по счетоводни регистри /сметки/ разходи и приходи, имащи отношение към строителството на обекта.

Според експертизата, СС 11 – Договори за строителство, който определя реда за счетоводно отчитане на приходите и разходите, свързани с договорите за строителство, които обхващат най – малко два отчетни периода е приложим в конкретния случай, по спора по делото. Допустимо е и прилагането на СС 18 – Приходи, тъй като и този стандарт определя счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и в определени случаи, както и тяхното признаване, като в обхвата на тези сделки и случаи е и продажбата на продукция и стоки. Но, специализираният стандарт в случая е Н. 11 – Договори за строителство, тъй като в строителния процес е налице известна специфика, свързана с няколко особености: Строежът на ЖС е с продължителност повече от един годишен отчетен период. В периода на строителството се правят разходи за изпълнение на СМР, които се осчетоводяват по сметките от група 60 „Разходи по

икономически елементи". В края на отчетния период, тези разходи с приключването на сметките от група 60, се отнасят по сметките от група 61 „Разходи за дейността“, по - специално по с/ка 611 „Разходи за основната дейност“. В тази сметка става натрупване на разходите по строителството на обекта, за целия период на изграждането му, до неговото приключване и приемане във вид годен за експлоатация. С тази сметка, разходите преминават в следващ отчетен период, като се показват, както в ОПР така и в актива на баланса като „Незавършено производство“. В същото време, постъпленията във връзка с авансовото финансиране на СМР от купувачи на имоти в ЖС се отчитат по с/ка 412 „Клиенти по аванси“ като пасив, срещу бъдещо осчетоводяване /в следващ отчетен период/ на приходи /активи/ по продажби на имоти /готов строителен продукт/ годни за експлоатация в ЖС. В хода на строителния процес до неговото приключване, това специфично осчетоводяване, с което практически се отлага едновременното отчитане /признаване/ на приходи и разходи за следващ отчетен период, се налага за да се постигне съпоставимост на приходите и разходите, която съпоставимост е основен принцип в ЗСЧ.

При наличие на акт 15 и акт 16 по отношение на ЖС, приета като годна за експлоатация, се приключва сметката на обекта /за счетоводни цели/. По дебита на с/ка 611 до този момент е натрупана окончателната фактическа себестойност /разходи/ по строителството на обекта /СМР/, като цяло. Тези разходи се отнасят по дебита на с/ка 701 „Приходи от продажби на продукция“. Със счетоводно записване, постъпленията от клиентите, отчитани до този момент по кредита на с/ка 412 „Клиенти по аванси“, се отнасят по кредита на с/ка 701 „Приходи от продажби на продукция“. По този начин, става отчитане /признаване/ на разходите и приходите по производството и реализацията на готова строителна продукция в рамките на един и същ годишен отчетен период /период на въвеждане ЖС в експлоатация/, при което се постига съпоставимост на приходите и разходите и в резултативната с/ка 701 „Приходи от продажби на продукция“ се формира финансов резултат /печалба или загуба/ от строителството на обекта. Това е резултат, който се отнася до целия процес по производството и реализацията на готов строителен продукт. Сметка 701 в края на отчетния период се приключва със с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. Това е методология в счетоводната отчетност в строителството и вътрешния сметкоплан. В конкретния случай, експертизата изразява свое експертно мнение от счетоводна гледна точка, според която частично /междинно/ приключване на приходи и разходи по отношение на отделни имоти в състава на ЖС в хода на строителния процес, при ненапълно завършено строителство в ЖС, така като е договорено по договорите с клиентите, не е издържано поради няколко обстоятелства: отделните имоти, по отношение на които предварително са изповядали сделки по прехвърляне на собствеността с НА, както и всички останали имоти в състава на ЖС, нямат отделни партии в разходната сметка, за да има яснота какви разходи са направени за тях към този момент и това не е практически възможно, защото освен СМР вътре в отделните имоти се извършват и СМР в общите части на сградата, като разходите за тях се разпределят пропорционално, според идеалните части на всеки имот в

общите части на ЖС, а те могат да станат известни след окончателното завършване на обекта, до степен на годност за експлоатация. Ако към даден момент, приходите относно имотите, по отношение на които са налице НА се съпоставят с пропорционална част от общите разходи до този момент, изчислени на база „продадена квадратура” и се формира резултат от реализацията, то този резултат според експертизата ще се основава на две несъпоставими величини, от една страна, приходи касаещи готов продукт и от друга страна – разходи за изпълнение на строителство към даден момент в още незавършена ЖС, с превес на приходите над разходите в този резултат. В този смисъл, стои въпроса как ще се отчетат разходите, които се правят за довършване на ЖС, в т.ч. в общите части на сградата част, от които касаят вече изповяданите сделки /имоти по НА/. При окончателното приключване на сметката на обекта според експертизата, от една страна ще се явят приходите от изповядване на сделки по прехвърляне на собствеността, за имоти, за които това не е направено предварително с НА /в хода на строителния процес/ и от евентуални продажби на свободни жилища в този момент, и от друга страна разходи касаещи тези имоти, както и разходи по довършителни работи в общите части на сградата, отнасящи се до всички имоти, вкл. тези с НА, преди приключването на обекта /ЖС/ и предаването му в експлоатация. В този смисъл, в резултата ще имат превес разходите над приходите, с участието на разходи за ЖС касаещи имоти по вече изповядани сделки /НА/. Стои въпросът, кой от двата резултата, които ще се явят за счетоводни цели в два различни отчетни периода и ще окажат различно отражение върху данъчното облагане по ЗКПО, ще бъде по – меродавен, спрямо действителният /фактически/ резултат по производството и реализацията на СМР на строителния обект – ЖС взета като цяло. И не трябва ли в такъв случай, при такъв подход, като приложения в РА за счетоводни и данъчни цели, след като се взима пропорционална част от разходите към даден момент, да се вземе и пропорционална част от приходите към този момент, която да е съобразена със степента на завършеност на обекта /ЖС/, спрямо договорената. Проблемът в случая е, че разходите за отделните имоти в рамките на ЖС не са и практически не могат да се водят в отделни аналитични партии, поради което и няма как да бъдат разграничавани за да се съпоставят с приходите по отделно, а не в рамките на ЖС като цяло, и то във времето преди приключването на строителния обект. Пропорционалната част от общите разходи към даден момент в хода на строителния процес, изчислени на база продадена квадратура - имоти по НА и съпоставени с приходите от тези имоти, според експертизата няма да дадат меродавен резултат, тъй като разходите касаещи имотите по НА към този момент, все още не са в пълния си обем, предвид незавършени отделни СМР и довършителни работи в общите части на сградата.

Или, в разглеждания случай, според експертизата, е видно, че не би могло отделния имот – апартамент, гараж и др. да се разглежда като отделен завършен обект към даден момент, само защото е предмет на нотариалния акт при ненапълно завършена, приета и предадена за експлоатация ЖС, тъй като той се оказва още в груб строеж и освен това, следва да се завършат общите части на сградата, в която се помещава имота, а това е свързано с

разходи, които следва да се отчетат по съответния ред.

В процесния РА, органът по приходите е изчислил финансов резултат за облагане по ЗКПО на базата на съпоставка на приходи, отнасящи се до НА и издадени фактури за отделни имоти в ЖС към 31.12.2009г. и разходи за тях, изчислени като пропорционална част от натрупани до момента разходи по строителството на обекта, съобразно с квадратурата на продадените имоти по НА спрямо общата квадратура на сградата. Или в случая не се касае за установяване на конкретни разходи за всеки един имот /апартамент, гараж и др./ в строяща се ЖС.

В своето заключение, експертизата изразява експертно мнение основаващо се на наблюдения в счетоводна практика в строителството по счетоводното отразяване на приходи и разходи на строителен обект, тяхното приключване и отчитане /признаване/ на финансов резултат за счетоводни цели, без да засяга мотивите и гледната точка на данъчните органи по този въпрос в процесния РА, които се отнасят до отчитането /признаването/ на разходите, приходите и резултата от СМР за данъчни цели, с оглед и за целите на данъчното облагане на дейността по ЗКПО.

В заключение вещото лице обосновава приема, което се кредитира от съда като вярно и безпротиворечиво дадено, че процесните фактури издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] на [фирма] са отразени в дневниците за продажбите, респективно в СД за ДДС на доставчиците за съответните периоди.

Данъчно - осигурителна сметка за [фирма] не може да бъде издадена от „Архив“ на Офис „Център“. Относно [фирма], резултатът от подадените СД за ДДС за периоди /месеци/ 06, 09, 10.2008г., е ДДС за внасяне, който по данни от ТД на НАП е внесен в законоустановения срок, с изключение на ДДС за м. 06.2008г., внесен на 12.09.2008г. За данъчен период м. 05.2008г. по СД за ДДС на [фирма] е деклариран резултат – ДДС за внасяне, който е в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, от ДДС за възстановяване за предходен данъчен период.

[фирма] и [фирма] са deregистрирани по ЗДДС с Акт за deregистрация по ЗДДС на основание чл. 176, т. 1, респ. чл. 176, т. 4 от ЗДДС. Установени са при deregистрацията на [фирма] невнесени задължения и в тези задължения, не би трябвало да е включен резултата по СД за ДДС за данъчен период м. 05.2008г., за който се отнася спорната фактура, тъй като деклариания резултат за този период – ДДС за внасяне, е в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, от ДДС за възстановяване за предходен данъчен период.

Дружествата са подали годишна данъчна декларация по ЗКПО, но за да се установи дали е налице съпоставимост между декларираните в нея приходи и данъчна основа на облагаеми доставки по реда на ЗДДС, декларираните за данъчни периоди в годината, през която са издадени спорните фактури, би трябвало да са налични годишна и помесечни оборотни ведомости, хронологични /аналитични/ регистри по сметките от група 70, СД за ДДС и дневници за продажбите за всички отчетни /данъчни/ периоди /месеци/ в рамките на съответния годишен отчетен период, в т.ч. за процесните а не само за тях, поради което експертизата не би могла да даде отговор на

поставения въпрос в заключението.

При ревизия за установяване на задължения на [фирма] по ДДС за период от 04.12.2007г. до 22.05.2009г., според констатациите в РД за данъчните периоди м. 06, 09 и 10.2008г., в които са издадени процесните фактури от доставчика на [фирма] в раздел А „За извършените доставки и начисления данък“, не са констатирани основания за корекция на данъчна основа на извършени доставки и на начисления данък. Въз основа на направения анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2, т. 1, 2, 4, 8, 9, 15 и 16 от ДОПК е определена данъчна основа на извършените доставки в размер, какъвто е декларирания от ЗЛ. На основание чл. 66, ал. 1 и чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 122, ал. 1 от ДОПК, при данъчна основа като декларираната, дължимият данък е определен в размер какъвто е декларирания от ЗЛ по СД за ДДС за данъчния период.

При ревизия за установяване на задължения на [фирма] по ДДС, за период от 04.12.2007г. до 22.05.2009г., според РА за данъчен период м. 05.2008г., в който е издадена процесната фактура от доставчика на [фирма], раздел А „За извършените доставки и начисления данък“, са констатирани основания за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък. В резултат на установени факти и обстоятелства и доказателства, удостоверяващи липса на извършени доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 8 от ЗДДС, за периода не се признават декларирани / извършени облагаеми доставки по фактури с ДО в деклариания размер, като начисления данък по тях на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, е начислен неправомерно без да са налице основания за начисляване. След извършените корекции с РА, „данъчната основа на извършените облагаеми доставки и начисленият данък по тях за периода е в размер на 0,00 лв.“. Начисленият данък по издадените фактури за периода в неговия размер, се дължи от страна на ревизираното лице на основание чл. 85 от ЗДДС.

ТД на НАП С., Офис „Център“ е съобщила със свое писмо, че Ревизионен акт № [ЕГН]/08.12.2010г. за извършена ревизия на [фирма] не е наличен и при предоставянето му там, ще бъде изпратен незабавно на Съда.

На базата на съществуващите по делото оборотни ведомости и извлечения от счетоводни регистри /сметки/ за отделни месеци на доставчиците [фирма] и [фирма] показват при [фирма] отразяване на ДДС и разчети с клиента, при [фирма] отразяване на ДДС, приходи от продажби и разчети с клиента, но дали са осчетоводени всички фактури, по - специално дали са осчетоводени приходи във връзка с фактурираните доставки и дали тези приходи са отразени в Г. по ЗКПО, експертизата не може да отговори в настоящото заключение, тъй като за такъв анализ и категоричен отговор е необходимо представяне по делото на помесечни извлечения от всеки един от кореспондиращите счетоводни регистри /сметки/ и по - специално за движението по сметките от група 70 „Приходи от продажби“, в т.ч. с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги“, както и от сметките за др. приходи за да може кредитните обороти в тези регистри с натрупване в рамките на годишния отчетен период да се съпоставят със оборотите по тези сметки в оборотните ведомости, обобщени в годишна оборотна ведомост, по - нататък анализът да отиде към показаните приходи в раздел А на ОПР за да се

достигне до „Общо приходи по Г. по чл. 92 от ЗКПО“ на съответното дружество. Едва тогава може да се твърди, че осчетоводените приходи по конкретни фактури са включени в приходите за целия годишен отчетен период отразени в Г. на база ГФО – ОПР на дружеството.

Относно отчитане на текущите плащания по предварителни договори за строеж и продажба на жилищни имоти, съответно за отчитане на съответстващите им разходи, експертизата се произнася, както следва:

Според експертизата, СС 11 – Договори за строителство, който определя реда за счетоводно отчитане на приходите и разходите, свързани с договорите за строителство, които обхващат най – малко два отчетни периода е приложим в конкретния случай, по спора по делото. Допустимо е и прилагането на СС 18 – Приходи, тъй като и този стандарт определя счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и в определени случаи, както и тяхното признаване, като в обхвата на тези сделки и случаи е и продажбата на продукция и стоки. Но, специализираният стандарт в случая е Н. 11 – Договори за строителство, тъй като в строителния процес е налице известна специфика, свързана с някои особености, подробно отразени от счетоводна гледна точка, в заключението.

В процесния РА, органът по приходите е изчислил финансов резултат за облагане по ЗКПО на базата на съпоставка на приходи, отнасящи се до НА и издадени фактури за отделни имоти в ЖС към 31.12.2009г. и разходи за тях, изчислени като пропорционална част от натрупани до момента разходи по строителството на обекта, съобразно с квадратурата на продадените имоти по НА спрямо общата квадратура на сградата. Или в случая, не се касае за установяване на конкретни разходи за всеки един имот /апартамент, гараж и др./ в строяща се ЖС.

В своето заключение, експертизата изразява експертно мнение основаващо се на наблюдения в счетоводна практика в строителството по счетоводното отразяване на приходи и разходи на строителен обект, тяхното приключване и отчитане /признаване/ на финансов резултат за счетоводни цели, без да засяга мотивите и гледната точка на данъчните органи по този въпрос в процесния РА, които се отнасят до отчитането /признаването/ на разходите, приходите и резултата от СМР за данъчни цели, с оглед и за целите на данъчното облагане на дейността по ЗКПО.

От правна страна, съдът намира следното:

Предмет на оспорване в настоящото производство е издаденият ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата се явява процесуално допустима.

Установява се от обсъдените в настоящото изложение заповеди, че същият е издаден от местно компетентен за това орган, в кръга на служебните му по ДОПК и заповедта за възлагане на ревизията, задължения.

По делото няма спор, а това се доказва и от констатациите в обжалвания ревизионен акт, че жалбоподателят е данъчнозадължено лице по ЗДДС и ЗКПО, тъй като извършва независима икономическа дейност на територията на България, без значение от целите и резултатите от тази дейност. По делото няма спор и, че доставчиците на жалбоподателя, са били данъчно регистрирани лица по ЗДДС за процесните периоди, за които са

издавали и фактурите, след което съгласно констатациите на вещото лице, са били deregистрирани по ДДС. Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, да приспадне последното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати.

По отношение на допълнителни задължения за ДДС, вследствие отказано право на данъчен кредит в размер общо на 134,626.00 лева за извършени строително монтажни работи съгласно фактури на [фирма] (67,876 лева за данъчни периоди юни и септември 2009 г.), [фирма] (63,750 лева за данъчни периоди юни, септември, октомври и ноември 2008 г.) и [фирма] (3,000 лева за данъчни периоди май/2008 г.), редуцирани с установените задължения на дружеството жалбоподател по ЗДДС за м.02.2007г. и м.11.2008г., съгласно Решение № 1534 от 07.09.2011г. на Директора на Д., както и лихви върху така установения резултат за внасяне в размер общо на 31,002.38 лева, съдът намира следното:

В конкретния случай с оглед разпоредбата на чл. 37, ал. 1 от ДОПК, вменияща задължение на органите по приходите да събират служебно доказателства, от ревизиращия екип са извършени процесуални действия, целящи установяване на факти и обстоятелства, относими към претендираното от ревизираното лице право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от трите дружества.

В този смисъл константна е практиката на С., че правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. Решение от 21 юни 2012 г. по дело *Maňagýben и Dóvid*, С 80/11 и С 142/11, все още непубликувано в Сборника, точка 37 и цитираната съдебна практика). В тази връзка Съдът неведнъж е подчертавал, че предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По-конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело *Gabalfrisa* и др., С 110/98—С 147/98, R., стр. I 1577, точка 43, Решение от 15 декември 2005 г. по дело *Centralan Property*, С 63/04, R., стр. I 11087, точка 50, Решение от 6 юли 2006 г. по дело *K. и Recolta Recycling*, С 439/04 и С 440/04, R., стр. I 6161, точка 47 и Решение по дело *Maňagýben и Dóvid*, посочено по-горе, точка 38). С констатациите в РА, ревизиращият орган по същество не е оспорил съществуването на извършените СМР, за които се отказва право на приспадане на данъчен кредит. Според ответника спорно е единствено обстоятелството дали са се осъществили от горните три дружества.

Доколкото ревизията не е по чл.122 от ДОПК, органът по приходите извършващ ревизията, е следвало да докаже фактическите си твърдения, въз основа на които приема, че няма основание за уважаване на това материално право на жалбоподателя, независимо, че това е отрицателен факт, който обаче е част от логически издържана система на правни съждения и изводи относно наличието или липсата на осъществен правен факт, релевантен за

данъчното разследване в хода на ревизионното производство.

Действително по делото не са ангажирани доказателства за нает квалифициран персонал и закупени строителни материали от доставчиците за изпълнение на доставките. Не са представени строителни, книжа и протоколи за изпълнение на възложените работи от трите дружества. Липсва заповедна книга на строежа, в изпълнение на чл.7, ал.3, т.4 от Наредба № 3/31.07.03г., в която се записват данни за всички участници в строителството, респ. за процесните доставчици, които са наети за изпълнението на СМР на строителните обекти възложени от жалбоподателя. Сами по себеси издадените от дружествата фактури дори не съдържат съществени елементи на договор за изработка по чл.258 от ЗЗД. За налични облигационни задължения и права между жалбоподателя и същите дружества не може да се съди и по счетоводните записвания между дружествата, доколкото не е индивидуализиран обема на извършваната от тези подизпълнители работа по вид, количество и качество.

Съгласно чл.1, ал.2 от Наредба № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството съставянето на актове и протоколи за отделните етапи от строителството е нормативно определено с императивни разпоредби, т.е законодателят е предвидил специална писмена форма за доказване изпълнението на СМР чрез съставяне на документи с определено съдържание предвидено в споменатия подзаконен нормативен акт. Наредба № 3 от 31.07.03г. урежда съставянето на 17 вида актове и протоколи съставяни по време на изпълнение на строителството, приети като приложения от № 1 до № 17 към наредбата. В случаят такива протоколи по смисъла на Наредба № 3 от 31.07.03г., в които процесните доставчици да фигурират като строители не са представени. В тази връзка не може да се приеме за доказано, че доставчиците са изпълнили договорените СМР, и че въз основа на съставени протоколи по смисъла на Наредба № 3/31.07.03г. са предали резултата от изпълнението им на жалбоподателя. Поради това липсват доказателства в предвидената от закона форма. Доколкото условията и редът за съставяне на актове и протоколи за подготовка, откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия и ниво и за приемане на видове работи при изпълнение на строежите, на отделни етапи или части от тях са нормативно определени, то наличието на посочените актове и протоколи е задължително за доказване на извършените СМР и на тяхното предаване. /Решение на ВАС № 15077/09.12.09г. Условията и редът за съставяне на необходимите актове и протоколи за установяване на обстоятелствата при подготовката, започването и изпълнението на строителството са обвързани с необходимия за изпълнението на всеки строеж технологичен порядък. Надлежно оформени, актовете и протоколите по Наредба №3/2003 г. са доказателства за осъществените етапи на строителство и са относими при оспорена реалност на СМР./ Решение на ВАС № 2334/16.02.2011г./.

Спорен по делото е не фактът, че СМР са изпълнени, а че не е доказано, че са изпълнени от посочените доставчици. В случая ирелевантно е обстоятелството дали служители на „А.“ са извършили работа, за която

документално се твърди, че е извършена от [фирма] и [фирма] (стр.12 и стр.13 от РА)., на който е възложено по съответния от закона ред, са свършени претендираните СМР.

Релевантно е единствено дали трите дружества чрез своя персонален състав или друг такъв са извършили СМР, за които жалбоподателят им е платил.

Съдът намира с оглед заключението на вещото лице и обсъдените в него два ревизионни акта на [фирма] и [фирма], респ. ревизионния доклад за процесния период на името на [фирма], че е налице счетоводното отчитане на фактурите при изпълнителите по доставките, а спорните фактури са за отчетени за ДДС цели.

Правилно непредставянето на изисканите документи при извършени насрещни проверки от доставчик или ненамиране на адрес, не води до еднозначния извод за липса на доставка. Доставката е сделка между две страни. За да се достигне до заключение за липса на доставка не е достатъчно ревизиращия орган да се позовава единствено на резултатите от извършени насрещни проверки на доставчиците, а е необходимо да се анализират и доказателства, налични при самия субект, доколкото същия е страна по доставките и съответно разполага с документи за извършването им. В доказателствена тежест на ищецът обаче е да докаже, че е налице реалност на услугата по смисъла на ЗДДС и право на приспадане на данъчен кредит, като негово субективно материално право.

Действително ревизията презюмира отрицателен факт, който не може да бъде оборен с доказателства, които са извън контрола на жалбоподателя. Изводът за липса на доставка на услуга следва да бъде обоснован след обективна преценка на всички доказателства в тяхната съвкупност. На основание чл.37 ал.4 от ДОПК при непредставяне на изискани от изпълнителите на услугата доказателства, следва да бъдат преценени само тези, които са представени от ревизираното лице и тези, които могат служебно да бъдат установени от ревизиращите органи. Това обаче не променя доказателствената тежест, която носи жалбоподателят в процеса пред съда, да докаже главно и пълно фактическия състав на материалното право на признаване на данъчен кредит, въз основа на извършени СМР на трите дружества.

Представени са количествено - стойностна сметка и протокол за установяване на извършени СМР. Тези доказателства не са нито оспорени, нито отхвърлени, но не са обсъдени от органа по приходите, т.к. от страна на „Минимал 07“ не е отговорено на ИПДПОЗЛ по чл.37 от ДОПК. Последното обстоятелство не променя извода на съда, че жалбоподателят следва да докаже субективното си материално право, а доколкото необсъждането на тези доказателства от страна на ревизиращия екип, не променя извода в РА, в Решението на Директора на Д./тогава/ и на настоящия състав, то констатираното процесуално нарушение, съдът намира за несъществено.

По отношение на СМР, изпълнени от [фирма] и [фирма] са предоставени 14 бр. Акт за установяване на СМР съгласно Образец 12 -Приложение № 12 към чл.7, ал.3, т.12 на НАРЕДБА № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, издадена на основание чл. 169, ал. 3 и § 18, ал. 1 ЗУТ, от които е видно, че са изпълнени

изискванията на проекта относно тухлена зидария, шпакловки на стени и тавани, циментови замазки, полагане на гранитогрес на стълбище, полагане на мазилка, съобразно фактурираното от двете дружества. Обстоятелствата за това към кой от актовете О..12 се отнася всяка от спорните доставки, съгласно издадените фактури са изложени в таблицата на стр.8 от Възражението. Тези доказателства също не са нито оспорени, нито отхвърлени от данъчните органи. Те обаче не сочат на извод, че именно трите дружества са извършили процесните СМР.

В частта по ЗДДС:

С РА е направен извод, че ДДС посочен в процесните фактури, е неправомерно начислен и на основание чл. 70 ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 (липса на доставка на услуга), чл. 12 (липса на облагаема доставка), чл. 25 (липса на данъчно събитие) и чл. 68 ал. 1 т. 1 от ЗДДС (липса на получена услуга по облагаема доставка) е отказано правото на данъчен кредит, в частта, в която ревизионният акт е потвърден, без доначисления ДДС в размер на 79 668 лв. за данъчен период м.02.2007г. и за данъчен период м.11.2008г. в размер на 134 992,00лв. /отменен е РА в тази си част с Решението на Директора на Д../

Възприето е в РА, че представените от дружеството протоколи и актове по реда на ЗУТ установяват реално извършени СМР и етапи на строителство (стр.12, т.3.2), но е преценено, че не било достатъчно основание за упражняване на данъчен кредит по реда на ЗДДС (по горе бе отбелязано, че на друго място в ревизионната преписка е изтъкнат мотив, че е възможно жалбоподателят да е изпълнил СМР със собствените си работници).

Според ревизията, освен наличие на реално извършена услуга, е било нужно да се установи при доставчика, че реално са възникнали условия да бъде признат прихода от нея. Установява се от обсъдените по делото писмени доказателства и заключението на вещото лице по приетата неоспорена от ответника ССЕ, че работата по изграждането на сградите в бл.А и блок Б е изпълнена, фактурирана и платена. Също така установи се от заключението на вещото лице в т.5, че за [фирма] за данъчните периоди м.06.09.10 на 2008г., в които са издадени фактурите от доставчика и жалбоподател по делото, не са констатирани основания за корекция на данъчна основа на извършени доставки и на начисления данък.

По отношение на [фирма] обаче е констатирано в т.5 от заключението на вещото лице, че за това дружество за процесният период м.05.2008г. при извършена ревизия, е бил начисляван неправомерно данък и затова начисленият данък по издадените фактури за периода в неговия размер, се дължи от страна на [фирма] на осн.чл. 85 от ЗДДС. Според чл.85 от ЗДДС към датата на данъчния период май 2008г., данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка в данъчен документ по чл. 112. В случая е ирелевантно и по отношение на правото на жалбоподателя по процесната жалба до съда, че тази дължимост на данъка за [фирма], е следвало да се прихване по чл.92 от ЗДДС, както сочи вещото лице.

Тъй като ответникът не изпълни указанията на съда да представи РА на [фирма], който има отношение и за процесните фактури издавани от него за фактурите, по които жалбоподателя претендира да има право на признаване

на данъчен кредит от това дружество, съдът намира, че това не следва да бъде поставяно в тежест на жалбоподателя, с оглед доказателствената тежест която носи в процеса.

За да бъде признато правото на данъчен кредит в полза на получателя по облагаема доставка, е необходимо на първо място да е налице доставка по смисъла на чл. 12 ЗДДС. Нормата дава легалното определение на това понятие, според което облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 9 ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната. От своя страна чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС определя понятието данъчен кредит като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки и услуги по облагаеми доставки, т.е. в понятието за данъчен кредит се кумулира изискването за наличие на реално осъществена облагаема доставка по смисъла на цитираните по-нагоре правни норми. Така и Решение №415 от 11.01.2013г. по адм. дело № 6093 от 2012г. на Първо отд. на ВАС.

Съдът намира, че наличието на реално осъществена облагаема доставка съгласно националното законодателство, а не притежаването на данъчен документ, е първата важна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит, като нейното изпълнение в настоящия случай по процесните фактури, следва да се докаже главно и пълно от жалбоподателя на осн.чл. 154, ал.1 от ГПК във вр. с чл.144 от АПК. Съдът приема, че именно тази норма трябва да намери приложение в делото, доколкото ДОПК не предвижда специални правила за разпределение на доказателствената тежест по данъчни дела.

На следващо място ЗДДС не съдържа определение на понятието неправомерно начислен данък, употребено в чл. 70, ал. 5 ЗДДС. Касае се за случаите, при които начисляването на ДДС е извършено в нарушение на императивни правни норми. В съответствие с това, начисляването на данък при липса на реална доставка на услуга, съдът намира, че трябва да се счита за неправомерно начисляване по смисъла на разпоредбата на чл. 70, ал. 5 ЗДДС.

Всички доводи на жалбоподателя са свързани с предпоставките за признаване на данъчен кредит, визирани в разпоредбите на чл. 71 ЗДДС и в тежест на данъчнозадълженото лице, е било да установи положителните факти, от които черпи права.

Върховният административен съд в свои решения е приемал, че наличието на издаден ревизионен акт на доставчика, който включва и периода на процесните доставки, по никакъв начин не доказва, че доставките са реални, независимо че липсва корекция на начисления данък в тази част. Върховният административен съд приема, че само при наличие на изрична констатация за реалност на доставките в приложения като доказателство друг РА, същия е относим. Само по себе си обаче наличието на ревизионен акт не освобождава получателя по доставката, който претендира данъчен кредит, да доказва нейната реалност. Решение на ВАС № 10852/22.07.11г./.

Съгласно т.2 от заключението на Решение по дело С-643/11 ревизионният акт на доставчика, в случай, че с този акт не е направена

корекция на издадена от него фактура, за която е прието, че при получателят на доставката не удостоверява реална доставка, не доказва такава реалност, но от друга страна, ако все пак при получателя на доставката се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи — въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, — че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с данък върху добавената стойност, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

Действително по делото няма твърдения за данъчна измама от страна на ответника и по отношение на трите дружества, но независимо от това тъй като се касае за доставка на услуга-извършени СМР, които имат реално изражение в обективната действителност по вид, количество и качество, то жалбоподателят следва да докаже, че реално са извършени от трите дружества. Липсата на твърдения за данъчна измама, не освобождава жалбоподателя от доказателствената тежест в процеса, която носи да докаже главно и пълно, че следва да му се признае субективното материално право на данъчен кредит.

Вярно е, че според трайна практика на С., не може по принцип, без обективни данни за измама, да се изисква от лицата да доказват доставките получени от тях - в този смисъл са т.61 от Решението по съединени дела С 80/11 и С 142/11, както и заключението по дело С-285/11 г. Вярно е, че съгласно т.44 от Решението по съединени дела С-80/11 и С-142/11 С. приема, че извършването на доставка се предполага от самото наличие на фактура и след като тази фактура съдържа данните, изисквани от Директива 2006/112, се приема, че са изпълнени предвидените в тази директива процесуални и материалноправни условия за възникването и упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит. Според т.50 от Решението по дело С-324/11 и според т.4 от заключението към същото решение, няма съмнение, че когато данъчният орган предостави конкретни улики за наличието на измама, то в такъв случай освен самата фактура, за която се приема, че удостоверява доставката, националната юрисдикция е в правото си да извърши проверка по повод на тези улики и с оглед на доказването или отхвърлянето на тези улики да вземе предвид всички обстоятелства по случая.

Всички тези разрешения в практиката на С. обаче не преодоляват правилото, че за да е вярно всичко това, ДЗЛ не следва да доказва нищо, освен да се позове на издадена от доставчика фактура. Това би било вярно, ако фактурата е безспорно доказателство за извършени по вид, количество качество СМР. Тя обаче не може да бъде такова безспорно доказателство, тъй като в случая се касае за извършвани СМР, за които се издават нарочни протоколи съгласно Наредба №3. Ако действително жалбоподателят е бил възложител на СМР, за които твърди, че са изпълнени от трите дружества, той е следвало да ги подпише и да ги представи по делото, което същият не стори, независимо от указанията на съда за кои обстоятелства следва да посочи доказателства, с оглед разпределената му доказателствена тежест.

Не се спори, че по отношение на СМР, изпълнени от [фирма] и [фирма] с Възражението по чл.117 ал.5 от ДОПК, са предоставени 14 бр. Акт за

установяване на СМР съгласно Образец 12 - Приложение № 12 към чл.7, ал.3, т.12 на НАРЕДБА № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството, издадена на основание чл. 169, ал. 3 ЗУТ, от които е видно, че са изпълнени изискванията на проекта относно тухлена зидария, шпакловки на стени, тавани, циментови замазки, полагане на гранитогрес на стълбище, полагане на мазилка, съобразно фактурираното от двете дружества. Никъде в тези протоколи обаче не е посочено, че изпълнител на проекта е някое от трите дружества. Единствено се сочи, че възложител и строител на обектите в блок „А“ и блок „Б“, е дружеството жалбоподател. От всичко казано по-горе и след съвкупната преценка на обсъдените по-горе доказателства, съдът намира, че трите дружества не са извършили реално фактурираните в процесните фактури СМР. За този извод е ирелевантно дали тези дружества са имали кадрова и/или техническа обезпеченост и дали как са осчетоводили процесните фактури, респ. дали са заплатили ДДС. Това е така, защото реалното възникване на условията за признаване на прихода не е обусловено от действията на доставчика по осчетоводяване на сделката, а от възникване на обективните факти, а именно фактически процесните СМР да са извършени от трите дружества, каквито доказателства жалбоподателят не представи.

В частта по ЗКПО:

Няма спор по делото, че обектите от строящата се сграда са продадени със степен на завършеност „груб строеж“, което се установява от обсъдените в административното производство нотариални актове за продажба. По смисъла на § 1, т.46 от ЗУТ „груб строеж“ се характеризира с изпълнени ограждащите стени и покрив на сградата, без или със различна степен на изпълнени довършителни работи. Не е спорен също и факта, че съгласно предварителните договори по чл. 19 от ЗЗД, дружеството се задължава да построи и предаде на купувачите-възложители всеки от обектите и сградата като цяло в степен на завършеност, за която да се издаде Удостоверение за въвеждане в експлоатация (по чл.177ал.3 от ЗУТ).

Обектите следва да бъдат предадени със замазка по пода, шпакловани вътрешни стени, изградени за отделния обект и за цялата сграда електроинсталации, водопровод и канализация, газоснабдителна инсталация, отоплителна инсталация, дограма, врати, завършени стълбища и общи помещения, асансьор, топлоизолирани външна фасада и покрив. Същите тези ангажименти могат да бъдат извлечени и от приложения по делото Акт за установяване на годността на строежа съгласно чл. 7 ал.3, т. 15 от Наредба № 3/31.07.2003 г. (Образец 15), съставен след датата на нотариалните актове за продажбата на процесните обекти. С нотариалните актове се прехвърля собствеността върху строящите се обекти, при условие, че е платена крайната цена за тях, договорена като размер и вноски с предварителните договори. Няма основания да се смята обаче, че с прехвърлянето на собствеността се погасяват задълженията на „А.“ да довърши сградата до степен въвеждане в експлоатация.

Действително в този случай прехвърлянето на собствеността не погасява задълженията по договора за строителство.

При определяне на дължимия корпоративен данък за 2009г., органът по

приходите е взел предвид факта, че с нотариален акт № 019/05.02.07г. в полза на [фирма] е учредено право на строеж на УПИ-II и УПИ-III 70 по плана на [населено място] местност кв. Горна баня.

Това право на строеж е реализирано и в имотите са построени сгради, завършени на ниво „груб строеж“ през 2009г., видно от съставените констативни протоколи по чл.181, ал.2 от ЗУТ № АБ -94-00-125-9/10.08.09г. и № АБ -94-00-125- 10/10.08.09г..

Обектите от новопостроените сгради са продадени с нотариални актове през 2009г. Стойността на нотариалните актове издадени до 31.12.09г. възлиза на 1 820 213,63лв. и е отчетена като авансово плащане, а не като приход, поради което не е включена в финансовия резултат за посочения отчетен период.

В РА това отчитане е определено като неправилно, като е прието, че стойността на продадените имоти към 31.12.09г., следва да се включи във финансовия резултат за 2009г., ведно със стойността на разходите по изграждането им. В тази връзка с размера на неотчетените приходи и разходи е преобразуван резултата на жалбоподателя за посочената година. Ревизираното лице възразява срещу горните констатации, като твърди, че по продадените обекти, е следвало да извърши допълнителни разходи след продажбата им, поради което приходите трябва да се отчетат не към датата на съответната продажба, а към момента на извършване на допълнителните разходи.

Съдът намира това възражение на жалбоподателя за неоснователно, а констатациите в РА и решението на Д., за правилни. За продажбата на обекти в груб строеж от строителя на третите лица, приложение намира СС 18, а не СС 11. Това е така защото СС 18 определя счетоводното третиране на приходите, получени от определи сделки, каквито безспорно е получил жалбоподателя от продажбата на конкретните обекти. Това е така и, защото като се прехвърля правото на собственост на обект изграден в „груб строеж“, се прехвърлят и идеални части от общите части на сградата, арг. от чл.40, ал.3 от Закона за собствеността. Недопустимо е прехвърляне на обект, без да се прехвърлят идеални части от общите части на сградата. Затова заплатената цена на продажбата за всеки обект включва и стойността на прилежащите към обекта идеални части от общите части на сградата, доколкото жалбоподателят не доказва противното по делото. Не следва да се прилага специализирания стандарт СС 11, защото купувачите са заплатили продажната цена на отделните обекти, изградени до определена степен на завършеност, а не са плащали отделно за правото на собственост на обекта в груб строеж и отделно за стойността на довършителните работи.

Съгласно Счетоводен стандарт 18 приход е брутният поток от икономически изгоди през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато този поток води до увеличаване на собствения капитал отделно от увеличенията, свързани с вноските на собствениците. Приходът се определя по справедливата стойност на полученото или подлежащото на получаване възнаграждение.

Според т.6.1. от СС 18 приходът от продажбата на продукция и стоки се признава, когато са изпълнени едновременно следните условия:

- а) продавачът е прехвърлил на купувача значителни рискове и изгоди, свързани със собствеността на продукцията и стоките;
- б) продавачът не запазва участие в управлението или ефективен контрол върху продаваните продукция и стоки;
- в) сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена;
- г) продавачът има икономическа изгода, свързана със сделката по продажбата;
- д) направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат надеждно да бъдат изчислени.

В конкретният случай горните условия са изпълнени.

Продавачът е прехвърлил правото на собственост върху продадените имоти, заедно с това и рискът преминава върху купувача, не се спори, че е предадена фактическата власт върху обектите. Размерът на прихода от продажбата може да бъде надлежно изчислен, защото страните при прехвърлянето на правото на собственост върху обекти изградени в „груб строеж“ са посочили цената, на която същите ще се продадат, респ. закупят. Разходите по довършване на общите части на сградата направени след процесните сделки са отчетени в счетоводната отчетност на жалбоподателя и са включени във финансовия резултат на дружеството като текущ разход за следващ период според изявлението на ССЕ при приемане на експертизата. По този начин жалбоподателя не е ошетен.

Твърдението, че всички разходи по строителството следва да се отчитат след издаване на Акт образец № 16 също е несъстоятелно, тъй като в нотариалните актове по делото за продажба на процесните имоти в „груб строеж“, не е предвидено като условие за прехвърляне на правото на собственост върху тях, издаването на Акт образец №16, и не е договорено такова отлагателно условие за финализиране на сделката. Такова условие е уговорено единствено в двата нотариални акта, в които на жалбоподателя собствениците на земята му учредяват право на строеж.

В конкретният случай според представените нотариални актове, страните по сделките за продажба на обектите част от новопостроените сгради, са се споразумели собствеността върху съответния обект да се прехвърли при степен на завършеност на етап „груб строеж“.

Етапът на строителство на сградата „груб строеж“ е завършен през 2009г. Поради това през същата година следва да се отчетат приходите и разходите от сделките с недвижимите имоти, за които страните са се договорили и са прехвърлили собствеността им след приключване на този етап. След като продавачът и купувачът са се споразумели продажбата да се извърши на етап „груб строеж“ значи цената по продажбата на готовия на този етап продукт/офис или апартамент/ включва всички разходи по изграждането до това ниво. Останалите довършителни разходи не са включени в цената и не са предмет на осъществяваните сделки. Няма спор, че извършените довършителни работи на обекта са в отчетен период 2010г. Строежът фактически е завършен към дата 25.06.2011г., така и в констатациите на вещото лице. Съдът намира, че в този случай няма да има съпоставимост на две несъпоставими величини /стр.34 от експертизата/, тъй като жалбоподателят е строител на сградата, той е носител на учреденото право на строеж, т.с. за негова сметка е

изграждането на общите части на сградата, като носителите на правото на собственост на обект изграден в „груб строеж“ му заплащат съответните идеални части от общите части на сградата към момента на прехвърлянето правото на собственост върху обектите. При това възприемане на фактическата обстановка, съдът намира, че няма да имат превес разходите над приходите, с участието на разходи на ЖС, касаещ имот по вече изповядани сделки. Затова и прилагането на резултата по СС 18 следва да намери приложение за данъчното облагане по ЗКПО. Само за пълнота следва да се посочи Решение на С. от 07.03.2013г. по дело №19 от 2012г., според което когато на дружеството са учредени вещни парва на право на строеж върху недвижим имот, срещу задължение за предаде сградата в готов завършен вид, то ДДС е изискуем от момента на учредяване правото на строеж, т.с. преди предоставянето на услугите. На още по-голямо основание следователно жалбоподателят е бил длъжен да отчете печалбата от продажба на имотите в груб строеж, в годината, в която са били реализирани, а не след като сградата е построена и има акт образец №16 за установяване на нейното ползване.

Позоваването на СС 18, в случая не следва да се съобразява с т.6.2 от него, според която когато продавачът запазва значителни рискове, свързани със собствеността, сделката не е продажба и приходът не се признава. Съгласно т.6.3. Продавачът запазва значителни рискове, свързани със собствеността, когато предадената на купувача стока подлежи на монтаж, представляващ съществена част от договора, която все още не е изпълнена от предприятието. В процесните предварителни договори и обсъдените заедно с тях нотариални актове/конкретизирани и в заключението на ССЕ/, нито се твърди, нито е уговорено между жалбоподателя и купувачите, продавачът да запази определени значителни рискове. Доколкото не се уговаря друго правилото е, че рисковете са за собственика, който придобива право на собственост на обект изграден в „груб строеж“ и от момента, в който той придобие правото на собственост върху вещта.

Като се има предвид, това съдът намира, че за данъчната 2009 г. дружеството е следвало да отчете приходи от продажба на обекти в сградата в размер на 1,820,213.63 лв. и съответстващи на тях разходи в размер на 1,629,970.70 лв., а с разликата -определен от ревизията счетоводен резултат в размер на 190.249.93 лв. на основание чл.78 от ЗКПО да се увеличи данъчния финансов резултат за тази година.

На второ място доколкото на жалбоподателя не следва да се признае право на данъчен кредит, съдът намира, че правилно на осн. чл. 77 от ЗКПО органите по приходите са увеличили данъчната основа за 2009 г. с 497,394.30 лв. - суми по фактури на [фирма] , [фирма] и [фирма] , за които счита, че са отчетени разходи за заплатени възнаграждения за услуги, които не са реално осъществени по смисъла на чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО. Съгласно чл. 77, ал. 1 ЗКПО, разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Това налага извод за неоснователност на жалбата срещу РА досежно извършеното увеличение на данъчния финансов резултат за 2009 г. на основание чл. 16, ал. 2, т. 3 ЗКПО. Като е достигнал до

аналогичен извод, ревизиращият орган е постановил правилно ревизионния акт в тази му обжалвана част. В този смисъл е последователната практика на ВАС по сходни казуси-Решение № 536 от 14.01.2013 г. по адм. д. № 5487/2012 Г., VIII отд. на ВАС, Решение № 10139 от 11.07.2012 Г. по адм. д. № 14870/2011 Г., VIII отд. на ВАС, Решение № 15300 от 03.12.2012 Г. по адм. д. № 3337/2012 Г., I отд. на ВАС.

В заключение следва да се посочи, според чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, данъчно задълженото лице има правото на приспадане на данъчен кредит, което е субективно материално право, реализиращо се при определени предпоставки. Приложимостта на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК, сочи, че в тежест на носителя на правото/ в случая жалбоподателя/ е да докаже осъществяването на материалните предпоставки за неговото възникване и то главно и пълно в съдебния процес.

Затова самото притежаване на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, не е достатъчно за признаване на това право от органите по приходите. Необходимо е стоките и услугите по облагаемата доставка да са реално получени /арг. чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС/. При тази си обвързаност в ревизионното производство и пред настоящата инстанция, съдът намира, че данъчният субект не е провел главно, пълно доказване на релевантните за претендираното право на данъчен кредит, обстоятелства. Така и Решение №14213 от 13.11.2012г. по адм. дело № 4162 от 2012г. на ВАС, О. отд.

От доказателствата по делото подробно обсъдени и анализирани поотделно и в тяхната съвкупност, съдът приема, че не е установено реалното извършване на услугите, поради което са налице предпоставките на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Извършването на услугата по доставката, а не издаването на фактура, е условие за възникването на правото на приспадане на данъчния кредит. Единствено при липсата на насрещна престация плащането би било лишено от основание и не би представлявало данъчно събитие. Тогава начисляването на данъка е неправомерно /чл. 70, ал. 5 от ЗДДС/ и изключва правото на приспадане. Липсата на предпоставките на правото на приспадане на данъчен кредит на жалбоподателя по отношение на трите дружества, е несъмнена именно защото не се доказва, по безспорен начин от него, че [фирма], [фирма] и [фирма] са извършили процесните СМР. При липса на реално получени доставки/услуга/, издадените за тях фактури отразяват невярно стопанските операции. Това предполага непризнаването на разходите по тях за данъчни цели според чл. 10, ал. 1 от ЗКПО и е предпоставка за приложимост на чл. 26, т. 2 от ЗКПО и чл. 77, ал. 1 от ЗКПО.

При тези фактически констатации и с оглед на цялостната проверка, която съдът извършва по отношение на обжалвания административен акт на осн.чл. 146 от АПК, намира, че същият е издаден от компетентен орган, в пределите на своите материални правомощия, не са налице съществени процесуални нарушения и неправилно прилагане на материалния закон. Актът е съставен в предвидената форма и е съобразен с целта на закона. Не се установиха основания, които да водят до отмяна на обжалвания ревизионен акт, поради което оспорването по подадената от [фирма] жалба, следва да се отхвърли.

По разностите:

На осн.чл. 161, ал.2 от ДОПК във вр. с чл.78, ал.3 от ГПК вр. с чл.144

чл.143 от АПК на ответника се дължат сторените по делото разноски, в случая за юрисконсултско възнаграждение, тъй като ответникът се е представлявал в процеса от юрисконсулт И.. Същото съгласно чл.7 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 5555,17 лева.

Воден от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], Регистрирано в Търговския регистър воден от Агенцията по вписвания, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: пл. „В. завера” № 1, ет. 9, ап. 33 [населено място] 1164, район „Л.”, представлявано от управителя М. Л., л.к. №[ЕИК], изд. на 27.07.2001 г. от МВР- С. ЕГН [ЕГН], със съдебен адрес: @@363@ [населено място] - 1614, кв. Горна Баня, по подадената жалба вх.№ 53-02-365 от 27.09.2011г. по описа на НАП против Ревизионен акт №[ЕИК] от 21.04.2011г., издаден от орган по приходите към ТД на НАП С., потвърден в обжалваната част с Решение № от 1534 от 07.09.2011г. на Директора на Дирекция „ОДОП”-„Обжалване и данъчно-осигурителна практика”/предишно Директор на Дирекция „О.”/.

ОСЪЖДА [фирма], Регистрирано в Търговския регистър воден от Агенцията по вписвания, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: пл. „В. завера” № 1, ет. 9, ап. 33 [населено място] 1164, район „Л.”, представлявано от управителя М. Л., л.к. №[ЕИК], изд. на 27.07.2001 г. от МВР- С. ЕГН [ЕГН], със съдебен адрес: @@371@ [населено място] - 1614, кв. Горна Баня на осн.чл. 161, ал.2 от ДОПК да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно –осигурителна практика” при ЦУ на НАП [населено място] съдебно-деловодни разноски в размер на 5555,17 лева.

Р. може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14 дневен срок от съобщението до страните, че е изготвено.

СЪДИЯ: