

РЕШЕНИЕ

№ 30423

гр. София, 17.09.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав, в
публично заседание на 17.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **2645** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно- осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „П. ГРУП“ ДЗЗД, ЕИК -[ЕИК], подадена чрез адв. А., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221024001678-091-001 от 30.10.2024 г., издаден от П. Г. Г. - началник сектор, възложил ревизията и Ц. Г. Р. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 104 от 31.01.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /Д „ОДОП“/ – [населено място] при ЦУ на НАП, относно установените на ДЗЗД задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2019 г.; м. 12.2020 г.; м. 03, м. 04, м. 07 и м. 12.2021 г., лихви за забава в размер на 17440,52 лева, които включват и лихви за данъчните периоди м. 02.2020 г.; м. 02 и м. 09.2021 г., м. 05.2022 г.

Жалбоподателят излага подробни съображения относно незаконосъобразността на РА, като издаден в противоречие с материалния закон и допуснати съществени нарушения на процесуалните правила и моли за неговата отмяна. Твърди, че РА е издаден при липса на мотиви, доколкото в същия липсва препратка към конкретни мотиви на съставения преди това ревизионен доклад. Жалбоподателят изразява несъгласие с изводите, че в настоящия случай намира приложение разпоредбата на чл. 26, ал. 7, изречение второ от ЗДДС при определяне на данъчната основа на процесната доставка. Позицията се на практика на СЕС и сочи, че датата на възникване на данъчното събитие за доставката на строителните дейности по бартерната сделка е датата на учредяване правото на строеж през 2017 г., а не датата на въвеждане на сградата в експлоатация през 2021 г. Изтъква, че към датата на изповядване на бартерната сделка, съгласно нотариален акт за учредяване правото на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на

сграда, обектите, предмет на същата са изцяло конкретизирани. В тази връзка сочи, че ДДС се дължи върху фактическата себестойност на разходите за обектите, които ще се изградят и предоставят на учредителя на ограниченото вещно право на строеж към момента на учредяването му, поради което релевантен в случая е размерът на данъчната оценка на учреденото право на строеж. Оспорват се и корекциите на ползвания от ДЗЗД данъчен кредит за построяване на цялата сграда, извършени от ревизиращите досежно имотите предоставени в собственост на З. В., на основание нотариален акт за делба на право на строеж от 02.01.2018 г. В заключение, относно начислените лихви за забава жалбоподателят сочи, че в РА единствено относно данъчен период м. 02.2020 г. е видна констатация, че данъкът е платен със закъснение. Липсва обаче, както за този така и за останалите периоди посочване кога е платен дължимия данък, съответно дата към която е следвало да бъде заплатен.

В съдебно заседание оспорващият, чрез адв. А., поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена с присъждане на разноски за държавна такса 50 лв., съгласно представен списък (л. 301 от делото). Подробни аргументи относно незаконосъобразността на РА развива в писмена защита депозирана на 25.06.2025 г.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. П., в съдебно заседание и в писмени бележки излага становище за неоснователност на жалбата и моли съда да я остави без уважение, като присъди и юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител, не изразява становище по жалбата.

Административен съд София-град, Трето отделение, 44 - ти състав, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Началото на ревизионното производство на „П. ГРУП“ ДЗЗД е поставено със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221024001678-020-001 от 04.04.2024 г. /л. 36/. В обхвата на ревизията са установяване на задължения за корпоративен данък /КД/ за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2022 г. и ДДС за данъчните периоди от 01.12.2018 г. до 31.12.2022 г. Цитираната ЗВР е изменена със Заповеди за изменение от 05.06.2024 г. /л. 41/, 01.07.2024 г. /л. 46/ и от 05.08.2024г. /л. 51/, като е удължен срокът на ревизията последователно до 09.09.2024 г. Визираните заповеди са връчени по електронен път на ревизираното лице /л. 40, 45, 50, 55/. Същите са издадени и надлежно подписани с електронен подпис от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – компетентен орган, видно от Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 32 и сл./.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221024001678-092-001 от 27.09.2024 г. /л. 56-133/, с който е направено предложение за установяване на задължения в общ размер на 74480,25 лв., представляващи: КД в размер на 10765,02 лв. и лихви в размер на 2031,98 лв., определени до датата на издаване на РД; ДДС в размер на 42401,77 лв. и лихви - 19281,48 лв., определени до датата на издаването му. РД е надлежно подписан с електронни подписи на Ц. Р., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията и Н. П., главен инспектор, определени с горепосочената ЗВР. Същият е връчен на 01.10.2024 г. по електронен път. Срещу констатациите в РД е подадено писмено възражение с вх. № 53-00-2263/14.10.2024 г. (л. 672, прил. № 3), което е преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221024001678-091-001 от 30.10.2024 г. /л. 146 и сл./, издаден от компетентните органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, а именно П. Г. - орган, възложил ревизията и Ц. Р. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е подписан с електронни подписи и е връчен на ДЗЗД по електронен път на 12.11.2024 г. /л. 161/. С издадения РА спрямо ДЗЗД са

установени допълнителни задължения по ЗДДС, вследствие на доначислен данък в размер на 42 158,01 лв. и лихви в размер на 20 024,73 лв. за периодите от 01.12.2018 г. до 31.12.2022 г., и по ЗКПО в размер на 10 765,02 лв. и лихви за забава в размер на 2 174,62 лв. за периодите от 2018 г. до 2022 г.

Така издаденият РА е оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-00-2627 от 25.11.2024 г. по описа на ТД на НАП - С. (л. 674, прил. № 3).

С Решение № 104 от 31.01.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - С. същият е частично потвърден, поради следното:

На първо място, с визираното решение жалбата е оставена без разглеждане, като недопустима на основание чл. 88, ал. 1, т. 3 от АПК, в частта на липсващи корекции на декларираните по ЗДДС резултати, включително и неначислени лихви, а именно досежно данъчни периоди от м. 12.2018 г. до м. 08.2019 г., м. 01.2020 г. от м. 03 до м. 11.2020 г., м. 01.2021 г., м. 05.2021 г., м. 06.2021 г., м. 08.2021 г., м. 10.2021 г., м. 11.2021 г., м. 01.2022 г., м. 03.2022 г., м. 04.2022 г. и от м. 06.2022 г. до м. 12.2022 г.

РА е отменен в оспорената част на установените задължения по ЗДДС в данъчен период м. 02.2022 г. и по ЗКПО за 2018 г., 2019 г., 2021 г. и 2022 г., ведно със съответните лихви, като административната преписка е върната на органа, издал ЗВР, за провеждане на повторно ревизионно производство, съобразно указанията изложени в мотивите на решението.

РА е потвърден в частта на установените задължения по ЗДДС в данъчни периоди м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2019 г., м. 12.2020 г., 03, м. 04 и м. 07 и м. 12.2021 г., ведно с начислените лихви, както и в частта на начислени лихви за забава за данъчни периоди м. 02.2020 г., м. 02 и м. 09.2021 г. и м. 05.2022 г.

Именно тази част от РА, потвърдена с решението на решаващия орган, е предмет на настоящото съдебно производство.

Констатациите на ревизията, след анализа на събраните в хода на производството доказателства по оспорените при съдебното обжалване задължения, потвърдени с решението на ответника, са както следва:

Установено е, че „П. Груп“ ДЗЗД е създадено с договор за съвместна дейност от 14.11.2016 г. и анекс към него от 03.08.2018 г. от учредители „Пирин Райз“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и З. Г. В., на основание чл. 357 - чл. 364 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), с цел финансиране, проектиране, изграждане и въвеждане в експлоатация на жилищна сграда с подземни гаражи в поземлен имот с идентификатор 68134.1972.2912, с адрес: [населено място], район „В.“, [улица]. Дружеството се представлява от Д. Н. Я.. С учредителния акт е уговорено, че „П. Груп“ ДЗЗД ще упражнява дейност от името и за сметка на съдружниците при запазване на тяхната организационна и икономическа и юридическа самостоятелност. Първоначално с акта от 14.11.2016 г. страните се договарят да разпределят получените в резултат на съвместната си дейност печалби и загуби поравно (50:50 за З. В. и за „Пирин Райз“ ЕООД).

При проверките в електронния регистър на НАП е установено, че ревизираното лице /РЛ/ е регистрирано по ЗДДС, считано от 22.12.2016 г. На дружеството не са извършвани предходни ревизии. За ревизирания период е извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства (ПУФО), приключила с Протокол №П-22221023127813-073-001 от 04.04.2024 г. (л. 533, прил. № 3). С протокол от 16.04.2024 г. към ревизионното са присъединени относими доказателства събрани в хода на това производство (л. 146, прил. № 1).

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, в хода на ревизията по издаване на процесния РА са предприети процесуални действия, подробно описани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На РЛ е изпратено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, изх. № Р-22221024001678-040-001 от 16.04.2024 г., връчено електронно на 21.04.2024 г. (л. 139 и сл., прил. № 1). В отговор на 20.05.2024 г. от дружеството са представени в деловодството на ТД на НАП С. писмени обяснения и документи с вх. № 53-06-4795/20.05.2024 г. (л. 1 - 290 от прил. № 1 и прил. № 2).

Извършена е насрещна проверка на „Пирин Райз“ ЕООД, приключила с Протокол № П-22221024071029 от 22.05.2024 г. /л. 135-137, прил. № 1/.

На Столична община е връчено искане за представяне на информация от трети лица (л. 586, прил. № 3), относно подадени декларации за собственост и съсобственост на недвижими имоти /сгради и парцели/ от З. Г. В. за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2022 г., в качеството му на съдружник в „П. ГРУП“ ДЗЗД в новопостроена сграда в [населено място], [улица], № 12. Постъпил е отговор с вх. № 57-00-174/13.06.2024 г. (л. 321 и сл., прил. № 2; л. 592, прил. № 3).

С протокол от 27.06.2024 г. е документирана проведена среща в приемната на ТД на НАП - С., на [улица], № 21 с пълномощник Н. Я., на който са върнати първични счетоводни документи, представени на 07.06.2024 г. – 5 бр. класьори с документи относно периода от 2016 г. до 2022 г. Представени са оборотни ведомости, главни книги, извлечения от банкови сметки, декларация-съгласие за разкриване на банкова тайна, хронология на сметки от група 50, гр. 60 и гр. 70, аналитична счетоводна справка на сметки 401, 402, 411, 412, фактури за продажби и кредитни известия, фактури за покупки. Представени са също така всички НА, предварителни договори и анекси, сключени между ДЗЗД и съдружниците, между ДЗЗД и трети лица, както и между съдружниците и трети лица, описани в РД.

Установено е, че с НА № 175/24.04.2017 г. (л. 127 от прил. № 1) на „П. ГРУП“ ДЗЗД е учредено право на строеж на жилищна сграда с апартаменти, подземни гаражи и паркоместа с адрес [населено място],[жк], [улица], № 12 от З. Д. И. - собственик на земята /УПИХХ-214.1011.1014 от кв. 127 по плана на [населено място], м. „Д., разширение - север“/ с РЗП 1 372 кв. м., срещу задължение за построяване на сградата.

По силата на договора „П. ГРУП“ ДЗЗД придобива право на строеж на 9 апартамента и 9 гаража с обща квадратура на обектите 1 558,90 кв.м. или 74,24 %, /апартамент № 1, № 2, № 3, № 4, № 8, № 9, № 10, № 11, № 12 и гаражи № 1, № 4, № 5, № 6, № 8, № 9, № 10, № 11, № 12, № 13/, а учредителят З. И. запазва правото на строеж на гаражи № 2, № 3 и № 7 и апартаменти № 5, № 6 и № 7, с обща квадратура 541,06 кв. м. или 25,76 % от общата квадратура на сградата. Страните са се съгласили, че общата застроена площ на обектите, за които учредителят си запазва правото на строеж, е по - голяма от първоначално уговорената в предварителния договор от 16.11.2016 г., поради което учредителят се задължава да доплати на приемателя 29 571,00 евро, която сума ще бъде платена както следва: до 30.04.2017 г. - 5 914,00 евро; в 3-дневен срок от датата на подписване на протокол за заверка на кота 0-5 914,00 евро; в 3-дневен срок от датата на подписване на протокол обр. 14 - 5 914,00 евро; в 3-дневен срок от датата на подписване на протокол обр. 15 - 4 436,00 евро; в 3-дневен срок от датата на Удостоверението за въвеждане в експлоатация - 1 479,00 евро.

За строителството е издадено Разрешение за строеж № 53 от 07.03.2017 г., съгласно което сградата е с РЗП 1 372 кв. м. и ЗП 379,38 кв. м. (л. 178, прил. № 1). Сградата е въведена в експлоатация с Удостоверение № 272 от 24.03.2021 г. /акт обр. 16 - л.179 и сл. от прил. № 1.

Установено е, че „П. Груп“ ДЗЗД е финансирало строежа на сградата чрез предоставени средства от съдружника З. В., отчетено е по сметка 493-Разчети със съдружници, която към 31.12.2023 г. е с нулево салдо. За разглеждания период ДЗЗД не е имало лица назначени на трудов договор, а съгласно представените писмени обяснения, сградата е построена чрез подизпълнители.

Въз основа на представените счетоводни регистри приходните органи са установили, че себестойността на сградата е 1626578,90 лв. За строителството ѝ „П. ГРУП“ ДЗЗД е упражнило право на данъчен кредит до м. 07.2021 г. в размер на 96 488,15 лв.

На 02.01.2018 г. с Нотариален акт за делба на безсрочно право на строеж на недвижими имоти (л. 113, прил. № 1) съдружниците З. В. и „Пирин Райз“ ЕООД, притежаващи към момента равни квоти по учреденото безсрочно право на строеж, сключват договор за доброволна делба на право на строеж, съгласно който съдружникът З. В. си запазва изключителното право на безсрочно право на строеж за изграждане на 3 бр. апартаменти - № 8, № 11, № 12 и съответните 3 бр. гаражи, като останалите обекти, подробно описани в Нотариален акт № 175, том I, рег. № 2943, дело № 106/24.04.2017 г. за учредено право на строеж в полза на ДЗЗД (6 бр. апартаменти и 6 бр. гаражи) остават в съсобственост на съдружниците З. В. и „Пирин Райз“ ЕООД по равни квоти по Уг.

На 03.08.2018 г. е издаден Нотариален акт за поправка на нотариалния акт от 02.01.2018 г. (л. 95-97 от прил. № 1), съгласно който страните се споразумяват, че учреденото право на строеж с Нотариален акт № 175, том I, рег. № 2943, дело № 106/24.04.2017 г. се разпределя в квоти 90% за З. В. и 10% за „Пирин Райз“ ЕООД.

На същата дата - 03.08.2018 г. е сключен и анекс към договора за съвместна дейност от 14.11.2016 г. (л. 119 от прил. № 1), съгласно който страните се договарят да разпределят получените резултати от съвместна дейност /печалби или загуби/ в квоти 90% в полза на З. В. и 10% в полза на „ПИРИН РАЙЗ“ ЕООД. В т. 2 на анекса е предвидено, че с получаването на изключителното право на строеж на имотите по НА за делба от 02.01.2018 г. от З. В. се счита, че се връща част от предоставената заемна сума /финансиране/ в размер на 279 000,00 евро.

Ревизиращите са констатирали, че за посочената сума по анекса във връзка, с който основният съдружник З. В. получава изключително право за три броя апартаменти /№ 8, № 11 и №12/ и съответните три броя гаражи няма издадена фактура както към датата на делбата, така и към датата на анекса от 03.08.2018 г. и не е начислен ДДС. В счетоводството на дружеството е взета счетоводна операция за отчитане на приход от продажба на продукцията на 01.02.2022 г. по дебита на сметка 529 и кредита на сметка 701 със стойността, определена при делбата на посочените имоти съответно 545 676,57 лв. и 120 568,77 лв.

По време на строителството на сградата, като вид обезпечение, че заемните средства ще бъдат върнати на З. В., с него са сключвани предварителни договори и анекси за придобиване на собственост върху обекти в новостроящата се сграда. Впоследствие част от тези обекти са продадени на трети лица, за което са издавани фактури от ревизираното лице с начислен ДДС, съответно - издавани са кредитни известия към съдружника З. В., а с получените плащания е намаляван дългът към него (стр. 22 - 23 от РД). Съгласно посочения механизъм към З. В. са издадени фактури и съответно кредитни известия към тях, с обща компенсирана стойност на данъчните основи в размер на 219 756,48 лв. и начислен ДДС 43 951.51 лв. Сумата представлява остатък по фактури № 11/20.11.2018 г., № 14/28.02.2020 г., № 16/23.02.2021 г. и № 28/11.02.2022 г. (л. 164; л. 167; л. 168 и л. 173 от П.)

С Нотариален акт № 18 от 11.02.2022 г. (л. 98 от прил. № 1) „Пирин Райз“ ЕООД е прехвърлил своите 10% идеални части от вече изградената сграда, въведена в експлоатация с Удостоверение № 272/24.03.2021 г., а именно останалите в съсобственост един апартамент и три гаража /ап. 10, гараж 5, 9-10 и 13/, с което задължението към З. В. е погасено с 130 000 евро, равняващи се на 254 257,90 лева.

Към 11.02.2022 г. остатъкът по горесцитираните фактури /№№ 11,14,16 и 28/ е отчетен като приход по сметка 701, който заедно с този, отчетен при делбата, е в размер на 878 126,92 лв.

От страна на ревизиращите е направена констатация, че към момента на провеждане на ревизията всички апартаменти в сградата са продадени на трети лица, за което са издавани фактури с начислен ДДС, с отчитан приход съобразно определената цена или са придобити от съдружника З. В. /ап. 8, 10, 11 и 12 и съответно гаражи № 5, № 8, № 9, № 10, № 11, № 12 и № 13/. Плащането от клиентите е постъпило по сметките на съдружниците в съотношение 90:10 в полза на З. В.. За постъпилите по банковата сметка на съдружника - юридическото лице, същият е отчетлв приход в отчета за приходи и разходи /ОПР/ и годишна данъчна декларация /ГДЦ/ за 2021 г. и 2022 г., върху които е платил 10% данък печалба.

На следващо място, приходните органи констатираат, че и физическото лице - съдружник З. В. е извършил последващи продажби на придобитите имоти, с изключение на апартаменти № 11 и № 12 и гаражи № 5, № 11 и № 12, които лицето е декларирало по реда на Закона за местни данъци и такси /ЗМДТ/. В РД изрично е посочено, че задължението към съдружника - физическо лице е изцяло погасено, като за част от предоставената сума е получило няколко апартамента и гаража, а за останалата част е получил плащане по банкова сметка от продажби към трети лица, в съответствие с дружествения си дял в ДЗЗД - 90%.

I. Изводи по ЗДДС:

Предвид така установените обстоятелства ревизиращите на първо място са приели, че сделката с НА № 175/24.07.2017 г. за учредяване на право на строеж представлява „бартер“ по смисъла на чл. 130 от ЗДДС, тъй като на „П. ГРУП“ ДЗЗД е учредено право на строеж на определени обекти в сградата срещу задължението да построи същата, като учредителят запазва право на строеж върху отделни обекти. За този свой извод приходните органи са изхождали от тезата, че учреденото право на строеж е авансово натурално плащане за бъдеща доставка - строителна услуга. В РД е вписано (стр. 48, таблица № 2), че за доставката по учредено право на строеж, представляващо авансово плащане по смисъла на чл. 130, ал. 3 от ЗДДС, ревизираното лице е издало фактури на учредителя с данъчна основа общо в размер на 359503,74 лв. - определена на база данъчна оценка на учреденото право и е начислен ДДС в общ размер на 71 900,75 лв. Приходните органи на база себестойността на сградата - 1 626 578,00 лв. и площта на имотите, върху които учредителят запазва право на строеж - 25,76% спрямо общата площ на сградата са приели, че себестойността на строителната услуга, която ДЗЗД предоставя на З. И., е в размер на 419 006,72 лв. (25,76% от общата стойност на сградата, равняващ се на 1 626 578,90 лв.). В РД изрично е посочено, че в тази стойност не са включени апартамент № 9 и гараж № 4, закупени от И. на стойност 74 000 евро (144 731,42) с ДДС, съгласно НА № 84, том XV, дело № 2192/02.11.2018 г., за който са издадени 3 броя фактури – стр. 52, табл. 1 от РД.

Приходните органи са формирали извод, че ДЗЗД е следвало да издаде фактури за извършените СМР услуги към учредителя З. И. на стойност 419 006,72 лв., като начисли ДДС в размер на 83 801,34 лв. При съобразяване на издадената от ДЗЗД фактура за авансово плащане е установена разлика в данъчната основа /ДО/ от 59 502,98 лв. и ДДС в размер на 11 900,60 лв. Във връзка с така констатираното в РД е посочено, че ревизираното лице е следвало да издаде дебитно известие към датата на въвеждане в експлоатация на сградата, което не е сторено.

Предвид гореизложеното и на основание чл. 86 от ЗДДС, вр. чл. 130, ал. 1 и ал. 2 и чл. 26, ал. 7 от ЗДДС е доначислен данък в размер на 11 900,60 лв. в данъчен период м.

03.2021 г.

Относно издаденото от дружеството КИ от 01.12.2021 г., с основание „надвишено фактуриране право на строеж“ на стойност 4 749,81 лв. и ДДС 949,96 лв. ревизиращите са приели, че същото е издадено неправомерно. Посочено е, че ДЗЗД е следвало да издаде дебитно известие по издадените фактури за извършените авансови плащания до 29.03.2021 г. /в 5-дневен срок от издаване на удостоверение за въвеждане в „експлоатация - 24.03.2021 г./, с които да увеличи стойността на продадения имот.

Предвид гореизложеното и на основание чл. 86 от ЗДДС, вр. чл. 130, ал. 1 и ал. 2 и чл.26, ал.7 от ЗДДС е извършена корекция на декларираните в СД данни в м. 12.2021 г., включително ДДС в размер на 949.96 лв.

С РА са направени установявания по ЗДДС и във връзка с ползването от ДЗЗД право на данъчен кредит за построяване на цялата сграда, конкретно досежно имотите, предоставени на З. В. с НА за делба на право на строеж от 02.01.2018 г. Приходните органи са приели, че след тази дата за ползвания данъчен кредит за изграждане на цитираните обекти, чиито собственик става З. В. /ап. 8, 11, 12 и съответните гаражи/ приложение намира разпоредбата на чл. 9, ал. 3, т. 1 и т. 2 от ЗДДС. Формиран е извод, че в случая „П. ГРУП“ ДЗЗД като е имал задължението да начисли ДДС за извършените възмездни доставки на услуги през данъчни периоди от м. 12.2018 г. до м. 07.2021 г. /последният период, през който е ползван данъчен кредит, табл. № 1 от РД на стр. 61/ не го е сторило. Въз основа на представените документи е установено, че посочените апартаменти и гаражи са с РЗП 375,51 кв. м. и представляват 24,88% от общата РЗП на сградата /1 509.01 кв. м./ Прието е, че дружеството следвало да начисли ДДС за извършените доставки съобразно процентното съотношение на ползвания данъчен кредит за обектите, които З. В. придобива чрез НА за делба от 02.01.2018 г., спрямо общия размер на ползвания данъчен кредит за построяването на цялата сграда /ДО 482 640,90 лв. и ДДС 96 488,15 лв./.

Предвид гореизложеното и на основание чл. 86 от ЗДДС във връзка с чл. 9, ал. 3 от ЗДДС е доначислен данък в размер на 24 006,26 лв. /120 081,10 x 20% /л. 116/.

II. Лихви за забава:

С процесния РА във връзка с установени в хода на ревизията задължения за ДДС приходните органи са констатирани и различия с декларираните по ЗДДС данни в периоди, в които е имало данък за възстановяване и същият е прихванат в следващи периоди. Така са начислени лихви за забава за данъчните периоди м. 02.2020 г.; м. 02 и м.09.2021 г., както и за м. 05.2022 г.

Видно от РД (стр. 66-69):

1. начислена лихва за м. 02.2020 г.:

Приходните органи са констатирани, че ревизираното лице е подало СД за ДДС с вх. № 22103976744/13.03.2020 г., с резултат за периода 02.2020 г. - ДДС за внасяне в размер на 7705,97 лв. В резултат на приключила процедура по чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, започнала през месец декември 2019 г. е приспаднал данък за възстановяване в размер на 5774,45 лв. Определен е остатък след процедурата: ДДС за внасяне в размер на 1 931,52 лв. Декларираният от ДЗЗД данък е в размер на 19.00 лв., внесен със закъснение, за което е начислена лихва в размер на 2,34 лв. Приходните органи са установили за остатъка за внасяне от 1912,52 лева, че се дължи лихва в размер на 978,64 лв. съгласно РД – л. 121, а по РА – 1005,05 лв.

2. начислена лихва за забава за м. 02.2021 г.

Приходните органи са констатирани, че ревизираното лице е подало СД за ДДС с вх. № 22104330166/13.03.2021 г., с резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 5378,53 лв. В резултат на приключила процедура по чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, започнала през месец декември 2020 г., е приспаднал данък в размер на 3660,57 лв. Определен е остатък след процедурата: ДДС за внасяне в размер на 1 717,96 лв. Декларираният от ДЗЗД данък е в размер на 21,74 лв. и е внесен със закъснение, за което е начислена лихва в размер на 0,48 лв. Приходните органи са установили, че за остатъка за внасяне се дължи лихва в размер на 694,85 лв. – л. 122 по РД, респ. по РА – 889,79 лв.

3. начислена лихва за забава за м. 09.2021 г.

Приходните органи са констатирани, че ревизираното лице е подало СД за ДДС с вх. № 22104548987/14.10.2021 г., с резултат за периода ДДС за внасяне в размер на 2 216,61 лв. В резултат на приключила процедура по чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, започнала през месец юли 2020 г. е приспаднал данък в размер на 1907,16 лв. Определен е остатък след процедурата: ДДС за внасяне в размер на 309,45 лв. Внесен ДДС 0,07 лв. Приходните органи са установили, че за остатъка за внасяне от 309,38 лв., на основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесения в срок ДДС се дължи лихва в размер на 108,34 лв. – л. 124 по РД, а по РА – 112,44 лв.

4. начислена лихва за забава за м. 05.2022 г.

В Ревизионният доклад, в частта по ЗДДС, касаеща изводите, че не са констатирани различия с декларираният от лицето данни /4.1. от РД – л. 118/, относно периода м. 05.2022 г. е посочено, че декларираният със СД с вх.№ 22104793200/13.06.2022 г. резултат - ДДС за внасяне в размер на 42,06 лв., не е внесен. Лихвата в посоченият размер е отразена в таблицата към РД, респ. РА, за данъчен период м. 05.2022 г. – 12,45 лева.

Така формираните с РА изводи и установени задължения за ДДС за данъчни периоди м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2019 г.; м. 12.2020 г.; м. 03, м. 04, м. 07 и м. 12.2021 г., в размер на 36 717,49 лв. – главница и лихви за забава в размер на 17440,52 лв., включващ и лихви за данъчни периоди м. 02.2020 г., м. 02.2021 г., м. 09.2021 г. и м.05.2022 г., са потвърдени с решението на горестоящия орган.

За да постанови този резултат директорът на Д „ОДОП“ - С. на първо място е приел за правилна направената от ревизиращите преценка, че в случая се касае за бартерна сделка. Решаващият орган е изтъкнал, че в конкретния случай, към З. И. са издадени 11 фактури за плащане по НА № 175/24.04.2017 г. и по НА № 184/02.11.2018 г. на обща стойност 479 200,93 лв. От тази сума са приспаднати 124 447,00 лв. - платени за придобиването на ап. № 9 и гараж № 4 закупени съгласно НА от 02.11.2018 г., като останалите фактури са издадени във връзка с учреденото право на строеж и са на стойност 359 503,74 лв. Строителството на сградата е приключило към 24.03.2021 г. и към тази дата е била известна себестойността на обекта, която е в размер на 1626 578.90 лв. Запазените за учредителката обекти, доколкото представляват 25,76% от всички обекти в сградата, правилно ревизиращите са изчислили, че към датата извършване на доставката – 24.03.2021 г. са със себестойност в размер 419 006,72 лв. В решението са потвърдени и констатациите на ревизиращите органи, че дружеството е следвало да издаде дебитно известие за корекция на данъчната основа до по - високата стойност на обектна - 419 006,72 лв., а именно за разликата от 59 502,98 лв. Това не е сторено, поради което решаващият орган е приел за правилни направените с РА доначисления за ДДС в размер на 11 900,60 лв., за данъчен период м. 03.2021 г.

Директорът на Д „ОДОП“ - С. се е солидализирал и с преценката на приходните органи, че неправомерно от дружеството е издадено КИ от 01.12.2021 г., с основание „надвишено фактуриране право на строеж“ на стойност 4 749,81 лв. и ДДС 949,96 лв., за данъчен период м. 03.2021 г.

С решението са потвърдени констатациите и установените задължения по ЗДДС във връзка с ползвания от ДЗЗД данъчен кредит при построяването на сградата, досежно имотите, предоставени на З. В. с НА за делба на право на строеж от 02.01.2018 г. за периодите, които са в обхвата на ревизията от м. 12.2018 г. до м. 07.2021 г. /ап. 8,11,12 и съответните гаражи/, тъй като тези доставки са възмездни. В случая ползваният данъчен кредит е в размер на 96488,15 лв. при данъчна основа 482640,90 лева по отделните периоди включени в обхвата на процесната ревизия, а придобитите недвижими имоти от З. В. представляват 24,88% от общата РЗП на сградата 1509,01 кв.м. Така върху определената данъчна основа от 120081,10 лв. /482640,90x24,88%/ е доначислен ДДС в размер на 24 006,26 лв.

Предвид това ревизионният акт е потвърден в частта относно доначисления ДДС в данъчни периоди м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2019 г., м. 12.2020 г., м. 04 и м. 07.2021 г. В решението изрично е посочено, че за данъчен период м. 12.2020 г. доначисленият данък е в размер на 1 912,52 лв. /стр. 66 от РД/, но в таблица 1 на РА е установен дължим данък в размер на 1 696,22 лв., поради което и на основание чл. 155, ал. 8 от ДОПК е прието установеното с РА.

Решаващият орган е намерил, че правилно в тежест на дружеството са доначислени лихви за визираните по – горе периоди, доколкото от жалбоподателя не са представени доказателства, че данъкът е внесен в срок, поради което е потвърдил РА и в тази част.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, доказателства удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител /л. 162/, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис; доказателства във връзка с компетентността на органа, възложил ревизията.

В изпълнение на указанията на съда за представяне на справка за датата на плащане на задълженията на ДЗЗД за ДДС, за данъчни периоди м. 02.2020 г.; м. 02 и м. 09.2021 г. и м. 05.2022 г., от страна на ТД на НАП - С. /трето лице неучастващо в делото/ е представено писмо изх. № Ж-0001-26#4 от 30.05.2025 г., ведно със справка в табличен вид за начислените лихви към датата на издаване на процесния РА (л. 281 и сл. от делото).

При така установената фактическа обстановка и като извърши проверка за законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок, от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

При извършване на служебната проверката по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от органа по приходите, възложил ревизията и от

ръководителя на ревизията, съобразно правилото на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, като задължения, спорни по делото, са установени в рамките на периода, за който е възложена ревизията. РА е издаден в изискуемата форма и в съдържанието му са изложени фактическите и правните основания за постановяването му. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 32), с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на П. Г. Г., в качеството ѝ на началник на отдел „Ревизии и проверки“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по чл.112, ал. 2, т. 1 ДОПК, който да издаде и РА съобразно предвиденото в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Същият е издаден от териториално и материално компетентни органи - възложителя на ревизията П. Г. Г. и от гл. инспектор по приходите Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията.

Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал.1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента.

От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, а именно ЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

При извършената от съда служебна проверка не са установяват допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административнопроизводствените правила,

които да обосноват отмяната на РА единствено на това основание. ЗВР, както и РД и РА са надлежно връчени на ревизираното лице. РД е издаден в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК и е с регламентираното в ал. 2 от с. 3 съдържание, а РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 2 ДОПК, като в него са обсъдени възраженията на РЛ. Направените с ревизионния акт установявания кореспондират изцяло с възложените предметни и времеви предели на ревизията.

Оспореният РА е издаден в изискуемата от закона писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК и е с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. Фактическите констатации и правни изводи на РА са конкретизирани чрез тези по приложения към него РД, съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част. Предвид цитираната разпоредба, противно на твърденията в жалбата, изложените в РД мотиви представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС, поради което възражения в тази връзка са неоснователни.

Относно съответствието на РА, в оспорената част, с материалния закон:

С РА № Р-22221024001678-091-001 от 30.10.2024 г., издаден на „П. ГРУП“ ДЗЗД, в частта потвърдена с Решение на директора на Д „ОДОП“ С., предмет по настоящото дело, е начислен допълнително ДДС за данъчни периоди м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2019 г.; м. 12.2020 г.; м. 03, м. 04, м. 07 и м. 12.2021 г., в размер на 36 717,49 лв. – главница, както и лихви за забава в размер на 17440,52 лева, които включват и лихви за данъчните периоди м.02.2020 г.; м. 02.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 05.2022 г.

I. През ревизирания период „П. Груп“ ДЗЗД е осъществявало дейност по проектиране и изграждане на жилищна сграда с апартаменти, подземни гаражи и паркоместа. За периода 01.12.2018 г. - 31.12.2022 г. „П. Груп“ ДЗЗД е декларирано облагаеми продажби на територията на страната с данъчна основа в размер на 481 400,95 лв. и начислен ДДС в размер на 96 280,19 лв., които представляват продажба на отстъпено право на строеж, незавършени обекти с етап на завършеност „груб строеж“ (Акт 14) и напълно завършени (с издадено удостоверение за ползване - Акт 16) апартаменти в жилищна сграда, находяща се в [населено място],[жк] [улица], със ЗП 379,78 кв. м. и РЗП 1372,00 кв. м.

Страните не спорят, а и се установява от събраните по делото доказателства, че в случая е налице бартерна сделка по смисъла на чл. 130, ал. 1 от ЗДДС между ревизираното лице - „П. Груп“ ДЗЗД и физическото лице - З. И.. От приложения по делото Нотариален акт за учредяване и запазване на право на строеж № 175, том I, рег. № 2943, дело № 106/24.04.2017 г. (л. 127, прил. № 1) е видно, че от горепосочения учредител, който е собственик на земята, на „П. груп“ ДЗЗД е учредено право на строеж на обекти от жилищна сграда - 9 апартамента и 9 гаража /подробно описани в пункт II от НА/, срещу задължението да изгради изцяло за негова сметка сградата и да я въведе в експлоатация, за което учредителят си запазва правото на строеж на гараж № 2, № 3 и № 7 и ап. 5, ап. 6 и ап. 7, описани в пункт I на НА, които след построяването им стават негова изключителна собственост, в срок и степен на завършеност, уговорени в подписания между страните предварителен договор (л. 54, прил. № 1).

Следователно, налице е доставка – учредяване право на строеж от страна на физическото лице, заплащането по която ще се извърши със строителна услуга от

страна на приемателя на правото на строеж - „П. Груп“ ДЗЗД.

Съгласно 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. Не се спори, че в случая са налице две насрещни доставки - собственикът на правото на строеж е продавач на същото, а ДЗЗД е доставчик на строителната услуга - изграждане на обекти в полза на учредителя на правото на строеж.

На практика, жалбоподателят в настоящото производство не оспорва характера на сделката като бартер, нито че дължи за нея ДДС, но оспорва определената му с ревизионния акт данъчна основа, върху която органите по приходите са доначислили ДДС, както и данъчният период, към който същият е начислен.

Съгласно чл. 130, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие за доставките възниква по общите правила на закона, като според чл. 130, ал. 3 от ЗДДС, доставката по ал. 1 с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане (цялостно или частично) по втората доставка.

В чл. 130, ал. 4 от ЗДДС, е посочено, че за целите на ал. 3, размерът на полученото авансово плащане е равен на размера на данъчната основа на доставката с по - ранната дата.

Съгласно чл. 26, ал. 7 от ЗДДС когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, без страните да са му придали парично изражение, данъчната основа на всяка от доставките към датата на възникване на данъчното събитие е данъчната основа при придобиването или себестойността на предоставената стока, а в случаите на внос - на данъчната основа при вноса или на направените преки разходи за извършване на предоставената услуга. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена.

Съгласно чл. 73 от Директивата за ДДС основен принцип в общата система на ДДС е, че данъчната основа на една облагаема доставка е реално получената насрещна престация. Според постоянната съдебна практика на СЕС основата за облагане е реално получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация, която представлява субективна, т.е. действително получена стойност, а не стойност, определена според обективни критерии (т. 41 и т. 42 от решението по дело C-19/12 и т. 44 и т. 45 от решението по дело C-549/11). Субективната стойност на правото на строеж е фактическата себестойност на обектите, които ще се изградят и предоставят от строителя на учредителя на ограниченото вещно право.

С оглед тази правната регламентация, съдът намира, че в случая, по - ранната доставка е тази по учредяването на правото на строеж от страна на физическото лице – З. И., което е станало на 24.04.2017 г. с процесния нотариален акт за учредяване и запазване право на строеж, тъй като строителната услуга не е извършена към този момент. Същевременно, данъчната основа и ДДС по тази доставка представляват авансово (цялостно или частично) плащане от страна на физическото лице като получател на строителната услуга. Съобразно договореностите в нотариалния акт учредителят си запазва правото на строеж за конкретно описани обекти от описания за построяване недвижим имот, срещу което се учредява в полза на „П. Груп“ ДЗЗД правото да построи съответната жилищна сграда, която той се задължава да построи изцяло със свои средства. Не е спорно, че във връзка с доставката по цитирания нотариален акт и по НА

№ 184 от 02.11.2018 г. от ревизираното лице са издадени общо 11 фактури към З. Д. И. (учредител) на обща стойност 479200,93 лв. От тази сума са приспаднати 124447 лева – платени за придобиването на ап. № 9 и гараж № 4 /придобити съгласно НА от 02.11.2018 г./, като останалите фактури са издадени във връзка с учреденото право на строеж и са на стойност 359 503,74 лв.

Правилно ревизиращите са приели, че на основание чл. 26, ал. 7 от ЗДДС, във връзка с чл. 130, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, следва да бъде извършена корекция на данъчната основа въз основа на фактическата себестойност на изградения обект, след като вече е станала известна към момента на въвеждане на сградата в експлоатация с Удостоверение за въвеждане в експлоатация № 272/24.03.2021 г.

В случая фактическата себестойност на обектите е определена съобразно установеното от счетоводните регистри на ДЗЗД представени при ревизията /1626578,90 лв./, а не по пазарна стойност в какъвто смисъл са възраженията на жалбоподателя. От друга страна оспорваният не ангажира доказателства в хода на съдебното производство свързани с установяване на фактическа себестойност на предоставената от него строителна услуга различна от тази приета в административното производство и предоставена именно от ДЗЗД.

От друга страна не се спори, че придобитите от учредителката обекти представляват 25,76 % от всички обекти в сградата, респ. тяхната себестойност е съответно 419006,72 лв.

При така установената данъчна основа от 419 006,72 лв. от РЛ е следвало да се начисли ДДС в размер на 83 801,34 лв. В същото време от РЛ са издадени фактури за авансово плащане в общ размер - 359 503,74 лв., като е начислен ДДС - 71 900,75 лв. Разликата между стойността на издадените фактури /ДО/ и изчислената стойност на предоставените на учредителя строителни услуги възлиза на 59502,98 лв. /419006,72 лева - 359 503,74 лв./, което е основание за издаване на дебитно известие и доначисляване на ДДС в размер на 11900,60 лева, като незаконосъобразно ДЗЗД е издало кредитно известие с основание „надвишено фактуриране право на строеж“ през 12.2021 г. с цел намаляване на дължимия ДДС за този период.

Така законосъобразно с РА, на основание чл. 86 от ЗДДС във връзка с чл. 130, ал. 1 и ал. 2 и чл. 26, ал. 7 от ЗДДС е доначислен данък в размер на 11900,60 лв. в данъчен период м. 03.2021 г.

В тази част жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

II. Относно установените задължения за ДДС във връзка с ползване на право на данъчен кредит от ДЗЗД за построяване на цялата сграда, включително за имотите, предоставени на З. В. с НА за делба на право на строеж от 02.01.2018 г.:

Приходните органи са приели, че в случая са налице възмездни доставки на услуги през данъчни периоди м. 09, 10, 11, 12.2019 г., м. 12.2020 г., м. 04 и м.07.2021 г., по отношение на които приложение намира разпоредбата на чл. 9, ал. 3, т. 1 ЗДДС. Поради това ДЗЗД следвало да начисли ДДС за извършените доставки съобразно процентното съотношение на ползвания данъчен кредит за обектите, които съдружникът З. В. придобива чрез визирания НА за делба от 02.01.2018 г., спрямо общия размер на ползвания данъчен кредит за построяването на цялата сграда /ДО 482 640,90 лв. и ДДС 96 488,15 лв./. Така с РА е начислен ДДС в общ размер на 24006,26 лв. /посочен по периоди и суми в табличен вид на стр. 61 от РД /л. 116/.

Жалбата и в тази част е неоснователна.

Съгласно чл. 9, ал. 1 от ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Според ал. 3 на същата разпоредба за възмездна доставка на услуга се смята и предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите или по-общо за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, при извършването на която се използва стока, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит.

Няма спор, че дружеството е ползвало данъчен кредит в размер на 96488,15 лв. във връзка с построяването на сградата, включително за имотите, предоставени на З. В. с НА за делба на право на строеж от 02.01.2018 г. за периодите, които са в обхвата на ревизията от м. 12.2018 г. до м. 07.2021 г. /ап. 8,11,12 и съответните гаражи/. Правилно ревизиращите са квалифицирали тези доставки като възмездни, като по отношение на тях приложение намира нормата на чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, респ. ДЗЗД е следвало да начисли ДДС по тях. От друга страна не е спорно, че получените от съдружника апартаменти съставляват 24,88 % от общото РЗП на сградата.

Така при упражнено право на данъчен кредит от РЛ в размер на 96488,15 лв. законосъобразно с РА е доначислен ДДС в размер на 24 006,26 лв.

С оглед горното РА следва да се потвърди като законосъобразен по отношение на установените с РА задължения в данъчни периоди м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2019 г., м. 12.2020 г., м. 04 и м. 07.2021 г.

III. Законосъобразен е РА и в частта относно начислените лихви за забава за данъчни периоди м. 02.2020 г., м. 02 и 09.2021 г., м. 05.2022 г. предвид следното:

С изключение на лихвите за м. 05.2022 г. лихвите за останалите данъчни периоди от горепосочените се дължат на обстоятелството, че тези периоди участват в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, възникнала в предходни данъчни периоди, в които с РА са извършени корекции на декларираните от задълженото лице резултати по ЗДДС, потвърдени с решението на директора на дирекция „ОДОП“ С..

За м. 02.2020 г. не е извършена корекция на декларирания от РЛ резултат по ЗДДС, респ. не са установени допълнителни задължения. Определен е подлежащ данък за внасяне в размер 1 912,52 лв., за невнасянето на който са начислени лихви в размер на 1 005,05 лв. От констатациите в РД - стр. 66 е видно, че резултатът за м. 02.2020 г. участва в двумесечна процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, възникнала през м. 12.2019 г. За м. 12.2019 г. с РА е извършена корекция на декларирания от задълженото лице резултат, като е установен ДДС за възстановяване в размер на 5 774,45 лв., при деклариран резултат - ДДС за възстановяване в размер на 7 686,97 лв. Така извършената корекция е само в посока намаление на декларирания от РЛ данък за възстановяване със сума в размер на 1 912,52 лв. Този данък за възстановяване, вече в намален размер, участва в двумесечна процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС в данъчен период м. 02.2020 г. Така за м. 02.2020 г. вместо данък за приспадане в размер на 7 686,97 лв., какъвто е приспаднало ЗЛ, възниква данък за приспадане в размер на 5 774,45 лв. /с 1912,52 лв. по-малко от данъка, който е приспаднало ДЗЗД/.

Също така страните не спорят, че за м. 02.2020 г. ревизираното лице е внесло данък - 19,00 лв. Този данък обаче представлява остатък от процедурата по приспадане, възникнала през м. 12.2019 г. преди корекциите с РА. След корекциите в данъчен период м. 12.2019 г. резултатът от процедурата по приспадане, която приключва в данъчен период м. 02.2020 г., е данък за внасяне в размер на 1 912,52 лв. - тоест точно толкова,

колкото е намалението в данъчен период м. 12.2019 г. Именно върху тази сума е начислена лихва в размер на 1 005,05 лв. В случая корекцията на резултата за данъчен период м. 12.2019 г. е предмет на настоящия спор и с оглед изложеното по-горе относно неговата неоснователност води до извод за дължимост на лихвите за данъчен период м. 02.2020 г.

По аналогичен начин са определени и лихвите за данъчните периоди м. 02.2021 г. и м. 09.2021 г. Видно от констатациите в РА за м. 02.2021 г. не са извършени корекции на декларирания от РЛ резултат по ЗДДС, т.е. не са установени допълнителни задължения. Определен е данък за внасяне в размер 1 696,22 лв., за невнасянето на който са начислени лихви в размер на 889,31 лв. Също така резултатът за данъчен период м. 02.2021 г. участва в двумесечна процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, възникнала през м. 12.2020 г. За м. 12.2020 г. с РА е извършена корекция на декларирания от задълженото лице резултат, като е установен ДДС за възстановяване в размер на 3 660,57 лв., при деклариран резултат - ДДС за възстановяване в размер на 5 356,79 лв. Въпреки извършената корекция на декларирания резултат, за периода няма установен данък за внасяне, тъй като корекцията се изразява само в намаление на декларирания от задълженото лице данък за възстановяване със сума в размер на 1 696,22 лв. Този данък за възстановяване, вече в намален размер, участва в двумесечна процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС в данъчен период м. 02.2021 г. Така за данъчен период м. 02.2021 г. вместо данък за приспадане в размер на 5356,79 лв., какъвто е приспаднало ДЗЗД, възниква данък за приспадане в размер на 3 660,57 лв. /с 1 696,22 лв. по-малко от данъка, който е приспаднало РЛ/.

Не е спорно по делото, че за м. 02.2021 г. ревизираното лице е внесло данък в размер на 21,74 лв., който представлява остатък от процедурата по приспадане, възникнала през м. 12.2020 г. преди корекциите с РА. След корекциите в д.п. м. 12. 2020 г. резултатът от процедурата по приспадане, която приключва в д.п. м. 02.2021 г., е данък за внасяне в размер на 1 696,22 лв. - тоест точно толкова, колкото е намалението в д.п. м. 12.2020 г. Именно върху тази сума е начислена лихва в размер на 889,31 лв.

За м. 09.2021 г. също не е извършена корекция на декларирания от жалбоподателя резултат по ЗДДС. Определен е подлежащ за внасяне ДДС в размер 308,38 лв., за невнасянето на който са начислени лихви в размер на 112,44 лв. Резултатът за данъчен период м. 09.2021 г. участва в двумесечна процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, възникнала през м. 07.2021 г. /стр. 69 от РД/, като за м. 07.2021 г. с РА е извършена корекция на декларирания от ЗЛ резултат, като е установен ДДС за възстановяване в размер на 1 907,16 лв., при деклариран резултат - ДДС за възстановяване в размер на 2 205,32 лв. Независимо от извършената корекция на декларирания резултат, за периода няма установен данък за внасяне, тъй като корекцията се изразява само в намаление на декларирания от ЗЛ лице данък за възстановяване със сума в размер на 298,16 лв. Въпреки намалението резултатът за периода е отново данък за възстановяване. Този данък за възстановяване в намален размер участва в двумесечна процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС в д.п. м. 09.2021 г. Така за м. 09.2021 г. вместо данък за приспадане в размер на 2205,32 лв., какъвто е приспаднало РЛ, възниква данък за приспадане в размер на 1 907,16 лв. За данъчен период м. 09.2021 г. ревизираното лице е внесло данък в размер на 0,07 лв., който обаче представлява остатък от процедурата по приспадане, възникнала през м. 07.2021 г. преди корекциите с РА. След корекциите в д.п. м. 07.2021 г. резултатът от

процедурата по приспадане, която приключва в м. 09.2021 г., е данък за внасяне в размер на 309,38 лв. Този размер не съответства на корекцията на резултата в данъчен период м. 07.2021 г., поради следното:

За данъчен период м. 09.2021 г. ревизираното лице е приспаднало ДДС в размер на 2205,32 лв. - резултат за данъчен период м. 07.2021 г. преди корекциите с РА. След това приспадане е налице остатък - ДДС за внасяне в размер на 11,29 лв. /2216,61 лв. - 2205,32 лв./, от които задълженото лице е внесло само 0,07 лв. Тоест, дори и преди корекциите с РА, за данъчен период м. 09.2021 г. жалбоподателят не е внесъл изцяло дължимия данък. С оглед на това остатъкът - ДДС за внасяне за д.п. м. 09.2021 г. е в размер на 309,38 лв., който съответства на корекцията през данъчен период м. 07.2021 г. и невнесеният ДДС, който е бил дължим преди корекцията /298,16 лв. + 11,29 лв./. Върху сумата от 309,38 лв. е начислена лихва в размер на 112,44 лв. В случая корекцията на резултата за данъчен период м. 07.2021 г. е предмет на делото и произнасянето на съда по основателността ѝ /отхвърляща жалбата/ ще даде отражение и върху дължимостта на лихвите за данъчен период м. 09.2021 г., с изключение на лихвата върху частта от 11,29 лв. /преди корекциите с РА/, която жалбоподателят не е внесъл, но в хода на съдебното производство не ангажира доказателства за внасянето ѝ.

За м. 05.2022 г. не е извършена корекция на декларирания от ДЗЗД резултат по ЗДДС, като лихвите произтичат от декларирания от него резултат данък за внасяне в размер на 42,06 лв., който не е внесен.

В хода на съдебното производство жалбоподателя не ангажира доказателства за внасянето му, поради което фактическите констатации на органите по приходите се явяват неопровергани.

Следва да се отбележи също така, че представеният от страна на оспорваният отчет по сметка /л. 291/ също не доказва внасяне на данък за период м. 09.2021 г. и м. 05.2022 г. От същия е видно, че вноската в размер на 64,36 лв. е направена на 02.06.2021 г., поради което няма как да се отнася за задължения след тази дата. Представените и приети по делото справки-декларации за ДДС за данъчни периоди м. 02.2020 г., м. 02.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 05.2022 г. са ирелевантни към определените лихви за посочените периоди. Същите удостоверяват декларираните от ЗЛ резултати по ЗДДС за посочените периоди, на които както се посочи по-горе не са извършени корекции. Както бе отбелязано по-горе в случая лихвите произтичат от участието в тези периоди в процедура по приспадане по реда на чл. 92, ал. 1 от ЗДДС, възникнала в периоди, в които с РА са извършени корекции на декларираните резултати и които корекции са предмет на делото /с изключение на лихвите за данъчен период м. 05.2022 г./, по отношение на който не са ангажирани доказателства за внасяне на декларирания данък.

По изложените съображения жалбата се явява неоснователна, а ревизионният акт в оспорената част – законосъобразен и следва да бъде потвърден.

По разноските: С оглед изхода на спора в полза на ответника следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 4982,64 лева.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл.161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 44 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „П. ГРУП“ ДЗЗД, ЕИК –[ЕИК], против ревизионен акт №

Р-22221024001678-091-001 от 30.10.2024 г., издаден от П. Г. Г. - началник сектор, възложил ревизията и Ц. Г. Р. - главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 104 от 31.01.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с която на ДЗЗД са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 09, м. 10, м. 11 и м. 12.2019 г.; м. 12.2020 г.; м. 03, м. 04, м. 07 и м. 12.2021 г. в размер на 36 717,49 лв. – главница и лихви за забава - 17440,52 лева, които включват и лихвите за данъчните периоди м.02.2020 г., м. 02.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 05.2022 г.

ОСЪЖДА „П. ГРУП“ ДЗЗД, ЕИК -[ЕИК], да заплати на Национална агенция за приходите разноси по делото в размер на 4982,64 лева /четири хиляди деветстотин осемдесет и два лева и шестдесет и четири стотинки/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му, пред Върховен административен съд на Република България.

СЪДИЯ: