

РЕШЕНИЕ

№ 5319

гр. София, 30.07.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 27.02.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **8221** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл. 156 и сл. От Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс (ДОПК).

Делото е образувано по жалба на [фирма]– [населено място], с ЕИК[ЕИК], чрез управителя му, срещу Ревизионен акт №140900267/12.02.2010 г. на орган по приходите при ТД на НАП С., офис П., поправен с Акт за поправка на явна фактическа грешка № П[ЕИК]/22.02.2010г., потвърден с Решение № 1066 /22.07.2010г. на директор на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението", с което изцяло е потвърден ревизионния акт, като с жалбата се иска неговата отмяна, в частта му за установени задължения за ДДС за данъчни периоди, подробно посочени в жалбата – месеците 12 на 2005 г.; от 07 до 12 на 2006г., от 01 до 12 на 2007г.; от 01 до 06 и от 08 до 12 на 2008г.

1 РА в частта за установени задължения за ДДС и лихви за внасяне за обжалваните данъчни периоди е поправен с РА № П[ЕИК] / 22. 02.2010 г. , при което след поправката установените за довносяне суми са в размер на 518 049,59 лв. общо, от които за ДДС 356, 791,58 лв. и лихви 134 325,56 лв., които задължения след корекцията са потвърдени при оспорването по административен ред, предмет са и на съдебен контрол. Допълнително установените задължения са за следното:

А)за допълнително установен ДДС в размер на 7 011,96 лв. и съответните лихви за

данъчен период м.12. 2005г. за възникнало данъчно събитие на датата на учреденото право на строеж за дължимата от жалбоподателя насрещна престация – строителство.

Б) доначислен данък за получени плащания по предварителни договори за покупко-продажба на недвижими имоти, за които са издадени фактури, с предмет отстъпено право на строеж и отразени като освободени доставки от дружеството;

В) не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставки от [фирма], в които не е посочено дата на данъчното събитие, а за част от същите не разполага с оригинал.

2 В ЖАЛБАТА се изтъкват доводи за неправилно тълкуване на относимите правни норми и доказателствата. Твърди се, че по доставките с предмет право на строеж, за които е издаден нотариален акт, не било обективно изследвана датата на завършване на грубия строеж – същата следвало да се установи по представените протоколи обр. 14 - за курортния комплекс в [населено място], общ. С. - от 28.09.2009г. и за вилното селище в [населено място] – от 20.12.2006г. не следвало да се приемат като доказателство констативните протоколи на длъжностни лица при [община], тъй като същите нямали компетентност да установяват степента на завършеност на строежите. Претендира, че съобразно посочените дати е налице хипотезата по чл. 34,ал.2 ППЗДДС за доставки през 2006г., съответно чл. 45,ал.2 ЗДДС за периодите през - 2007 – 2009г. Алтернативно се иска преизчисление на лихвите по РА тъй като в частта за плащанията за право на строеж били изчислени от момента на плащането, а не от датата, на която следващият се данък е следвало да бъде внесен.

3 В решението на директора било посочено, че докато сградата не е изградена в груб строеж е налице възможност за извършване на освободена доставка. Към датата на „авансовите плащания” не бил завършен грубият строеж и съответно било възможно да се прехвърли правото на строеж като освободена доставка, каквито били намеренията на доставчика, който не се възползвал от възможността по чл. 45,ал.7 ЗДДС. Счита, че за авансовите плащания едва към дата на завършване на сградата в груб строеж данъкът става изискуем, тъй като едва от тази дата авансовото плащане има характер на бъдещо такова по облагаема доставка. Следвало в тази логика - да се анулира фактурата за освободена доставка и се издаде друга за облагаема доставка. Противното би означавало лицата отнапред да знаят настъпването или не на бъдещи несигурни събития. Лихвите следвало да се изчислят от дата 15 число на месеца следващ месеца, в който съответния обект е завършен в груб строеж.

4 По отношение на получените плащания, по които не е издаден нотариален акт, твърди неизпълнение на договорните задължения от получателите по доставките, към момента на жалбата твърди предприети действия за разваляне на договорите поради виновно неизпълнение от страна на клиентите – за това са представени писма от дата 10. 09.2010г. и съответно кредитни известия от февруари 2010 г. вр. чл.

115,ал.1 ЗДДС. Съдът следвало да се съобрази с тези факти след издаване на РА, но настъпили към момента на приключване на устните състезания по делото.

5 По авансовите плащания, в тази хипотеза – липса на нотариални актове, т.е. на последваща облагаема доставка, би се стигнало до плащане на данъка два пъти по една и съща доставка – при разпореждане след степен на завършеност в груб строеж и изповядване на сделка с нотариален акт, следвало повторно да се начисли данък и върху сумата, върху авансовата вноска, ако се третира като облагаема доставка.

6 По тези съображения се иска от съда да вземе всички новонастъпили факти след ревизирия период за да се постигне неутралност на данъка. Лихвата следвало да се претендира от датата на завършване на сградата в груб строеж – така следвало и от указание № 24-00-12 от 23.06.2008г. на НАП., което макар и незадължително за съда, представлявало установена практика.

7 По доставките от [фирма] поддържа, че всички плащания били извършени по банков път, на ревизията са представени доказателства, дружеството имало назначени работници, което могло да се установи от органите по приходите, в който смисъл твърди изпълнени всички условия по чл. 71 ЗДДС.

8 Пред съда жалбата се поддържа чрез процесуален представител – адвокат П., иска се да бъде взето предвид прекратяването на договорите и издадените кредитни известия.

9 **ОТВЕТНИКЪТ** - директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” вр. чл.152,ал.2 ДОПК, чрез процесуален представител – юрк. С. оспорва жалбата, иска от съда да отхвърли същата като не кредитира представените пред съда кредитни известия. В мотивите на решението са възприети като правилни мотивите в РА за установените задължения, а по предявеното с жалбата по административен ред възражение за неправилно изчисляване на лихвите, предявено и с жалбата до съда се излагат доводи, че лихвите не са изчислени по фактури а съобразно дължимата сума като резултат за всеки данъчен период - след корекцията на декларираното в резултат на допълнително начислените суми и непризнатото право на приспадане на данъчен кредит. Иска се съдът да присъди юрисконсултско възнаграждение.

10 По делото са приети доказателствата по административната преписка и допълнителни такива, представени пред съда, изслушани са заключения на съдебно-счетоводна експертиза - по възражението за дължими лихви във връзка с всяка фактура, както и съдебно –графологична експертиза по оспорването на подписите върху представени документи.

Съдът като обсъди доказателствата по делото и служебно обжалвания по делото акт на основанията по чл. 160, ал.2 ДОПК, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

По процедурата и допустимостта на жалбата:

11 Обжалваният по делото РА е издаден в ревизионното производство по реда на чл. 112 ДОПК, образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) 900185/29.07.2009г., връчена на 12.08.09г. на представител на ревизираното лице, изменена със ЗВР № 900199/14.08.2009г. и ЗВР № 900267/12.11.2009г., връчени на 27.08.2009г. и 18.11.2009г. Извършването на ревизията е възложено на З. Л., Д. Х., Й. Г. и Г. П. съгласно последните две заповеди – заемащи длъжности на главен и старши инспектори по приходите при ТД на НАП - П. и с обхват установяване на задълженията за ДДС за периода 23.12.2004 г. до 31.12.2008г.

12 ЗВР са издадени от В. С. Д., на длъжност началник сектор „Контрол“, при ТД на НАП П., за компетентността да възлага ревизии са представени Заповед № 68/08.05.2008г. на директора на ТД на НАП П. и Заповед № РД – 01-6 / 04.01.2010г. на директора на ТД на НАП С. във връзка с извършените структурни промени в НАП считано от 01.01.2010г., съгласно които на същата са възложени функциите на компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии по чл.112,ал.2,т.1 ДОПК.

13 За резултатите от ревизията в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ № 900267 / 28.12.2009г., в който се съдържа подпис за получаването му, но не е поставена дата, в молба от 04.02.2010 г. от дружеството се посочва връчването на доклада на 18.01.2010г., с която се иска удължаване на срока за възражение, същият не е удължен. Докладът е издаден от органите, не е подписан само от Й. Г.. Срещу РД не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

14 Въз основа на РД и Заповед за определяне на компетентен орган /З./ № К 11К 900267 / 28. 12. 2009 г., издадена от органа възложил ревизията, е издаден обжалвания по делото РА №[ЕИК] /12.02.2010 г. от З. Л., определена за компетентен орган със заповедта.

15 РА е връчен на 16.02.2010г., срещу него е подадена жалба с дата 08.03.2011г., за произнасяне по която на 21.04.2010г. е сключено споразумение по реда на чл.156,ал.7 ДОПК в срока за произнасяне по чл.155,ал.2 от същия кодекс, като този срок е удължен до три месеца от изтичане на първоначалния. В рамките на удължения срок – изтичащ на 22.07.2010г., е издадено Решение № 1066/22.07.2010г. от заемащия длъжността решаващ орган по смисъла на чл.155,ал.2 ДОПК при Централно управление на НАП - директор на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението, съгласно редакцията на разпоредбата към тази дата.

16 РА е обжалван по административен ред в частта за установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди месеците 12 на 2005г.; от 07 до 12 на 2006г.; от 01 до 12 на 2007г.; от 01 до 06 и от 08 до 12 на 2008г. с искане за отмяната на РА в тази част, идентични по жалбата до съда. С решението са приети за правилни изводите в мотивите на РА за установените задължения и е потвърден в обжалваната част.

17 Решението е връчено на 04.10.2010г., а жалбата до съда е с дата 18. 10.2010г. по пощата, с оглед на което е подадена в срока по чл.156,ал.1 ДОПК. Предвид обхвата на обжалването по административен ред - на установените задължения с РА за данъчен период м.12.2010г., идентичен с този на оспорването пред съда, както и предвид постановеното при оспорването по административен ред с решението на ответника – потвърждаване на РА в обжалваната част, издадено от компетентен орган, то са изпълнени и останалите изисквания за допустимост на жалбата до съда по чл.156,ал.1 и ал.2 ДОПК, за задължителната процедура на обжалването по административен ред и за обжалване пред съда на РА, който не е отменен при последното обжалване.

18 По изложените съображения жалбата по делото е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Правни изводи на съда по издаването на РА от компетентен орган и в съответната форма и спазването на процесуалните правила:

19 Съгласно чл.118, ал.1 ДОПК, установяването на задълженията за данъци се извършва с РА от органите по приходите по чл. 7, ал.1,т.4 от Закона за Националната агенция за приходите, а съгласно чл.110, ал.2 от същия кодекс, посочените задължения се установяват при ревизия. Ревизионното производство се образува със издаването на ЗВР, а правомощията на орган по възлагане на ревизия по чл.112, ал.2 ДОПК, възникват въз основа на изрично оправомощаване от директора на компетентната териториална дирекция – първоначално ТД на НАП – П., но след структурните промени в агенцията от 01.01.2010г. – закриването на тази дирекция, компетентна е ТД на НАП С.. Предвид седалището на дружеството – [населено място], то компетентната дирекция по смисъла на чл. 8,ал.1,т.3 ДОПК е ТД на НАП С.. По тези съображения, съдът намира, че ревизионното производство е законосъобразно образувано, предвид издаването на ЗВР от компетентен по орган по смисъла на чл. 112,ал.2 ДОПК орган. Предвид компетентността на този орган да възлага ревизии, то следва, че и заповедта за определяне на компетентен орган по издаването на РА, също е издадена от компетентен орган. ЗВР и за изменението й имат предвиденото по чл.113, ал.1 съдържание.

20 РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117,ал.2 ДОПК за съдържанието му. Предвид датата на издаването му, то е спазен и срокът по чл.117,ал.1 ДОПК за издаването му в 14-дневен срок от изтичането на срока за приключването на ревизията. РА съдържа подробни фактически основния и самостоятелни правни изводи за установеното с него, обсъдено е и възражението срещу РД, с оглед на което изцяло са изпълнени изискванията на чл.120, ал.1 ДОПК за съдържанието му, издаден е в срока по 119,ал.3 от същия кодекс.

21 РД и РА са издадени от компетентни органи - на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган. РА е издаден и от орган по приходите, който заема

посочената по чл. 118, ал.2 ДОПК вр. чл. 7,ал.1, т.4 от ЗНАП длъжност – главен инспектор по приходите. Съдът намира, че не е допуснато съществено процесуално нарушение поради неподписването на РД от един от членовете на ревизиращия екип, тъй като е подписан от мнозинството.

22 В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - членове 37, 50, 54, 56 и 57 ДОПК – чрез искания за представяне на доказателства и писмени обяснения от задълженото лице и от трети лица, насрещни проверки, мотивите са изцяло основани на преценката по реда на чл. 37, ал.4 и чл. 54,ал.3 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства. Тъй като не са допуснати нарушения при събирането на доказателствата, същите имат сила и пред съда и съдът ги цени като такива – чл.171,ал.1 АПК приложим вр. параграф 2 от ДР на ДОПК.

23 Предвид изложеното за, компетентността, процедурата и съдържанието на актовете, съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, като не са допуснати нарушения на процесуалните правила в производството по издаването му и не са налице основания за обявяването му за нищожен.

По материалната законосъобразност на РА в обжалваната част, съдът констатира следното:

I. В частта за допълнително установен ДДС в размер на 7 011,96лв. на основание чл. 25,ал.1,т.1 вр. чл. 34,ал.2 ППЗДДС(отм.) и на основание чл. 55 ЗДДС (отм.) за данъчен период м. 12. 2005г.

I.1.По фактите:

24 Съгласно нотариален акт (НА) № 165, том VA, рег. № 6906, дело № 921 / 2005г., от 30.12.2005г., дружеството – жалбоподател и физическите лица Н. и М. В., в качеството им на съсобственици на поземлен имот № 000015, местността „К.” в землището на [населено място], [община], съгласно нотариален акт № 151,т.Па, дело 336/2005г., взаимно си учредяват право на строеж за сгради, част от ваканционно селище в същото село, при следните условия: .

А)съгласно пункт 1 от НА, физическите лица учредяват на дружеството-жалбоподател правото на строеж за сградите: редова къща 1 с разгърнатата застроена площ (Р.) 113,36кв. м., Редова къща 2 с Р. 96,01 кв. м. ; Редова къща 5 с Р. 111,95 кв. м ; Самостоятелни къщи 1,2,3,4,5,6,всяка от които с Р. от 140 кв. м. ; Апартаментен хотел със застроена площ от 902,69 кв. м. върху поземлен имот № 000015 ,целият с площ 5250 кв. м., с данъчна оценка на учреденото право на строеж 14 130,70 лв.;

Б) съгласно пункт 3 от НА дружеството учредява на двете физически лица Редова къща 3 с Р. 96,01 кв. м. и Самостоятелна къща 7 с Р. от 140 кв. м., с данъчна оценка 4 710,20 лв.;

В) страните съгласно пунктове 2 и 4 приемат взаимно учредените им права, като заявяват, че правото на строеж ще се упражни съобразно условията, подробно описани в нотариалния акт по пунктове 1 и 3 и утвърдените строителни книжа;

Г) съгласно пункт 5 от НА, вместо плащане на разликата в цената на учредените права на строеж, дружеството-жалбоподател се задължава да построи за своя сметка и от името на двете физически лица описаните в пункт 3 имоти до степен на завършеност – издадено разрешение за ползване.

25 За поземлен имот № 000015, местността „К.“ в землището на [населено място], на съсобствениците е издадено Разрешение за строеж № 161/28.07.2006г.

26 В РА и РД е прието въз основа на счетоводните документи, че стойността на бартерната сделка е 42 071,80 лв. върху която начисляват по правилото над 100 ДДС в размер на 7 01196, лв. (42071,80 лв. x 20:120). Дружеството не оспорва приетата данъчна основа, правният спор се свежда в тази част до момента на възникването на данъчното събитие по облагаемата доставка – строителството и следвало ли е да се начисли данък. Като доказателство за липсата на спор по този въпрос съдът възприема и представената по делото фактура № 311/ 01.02.2010г., изрично е посочено издаването ѝ на основание РД и е на същата стойност – 42 071,80 лв. с ДДС, включена е в дневника за продажби за данъчния период на издаването ѝ, а данните от него - в справката декларация.

27 В РА, РД и решението на ответника, насрещните доставки по обсъдения НА са квалифицирани по чл.34 от ППЗДДС (отм.) - когато при доставка плащането или част от него е уговорено в стока или услуга се приема, че се извършват две насрещни доставки, при които доставчикът по едната е получател по другата, в който случай данъчното събитие и за двете доставки възниква на датата на възникване на по-ранната от тях. В тази хипотеза е прието, че данъчното събитие възниква на датата на изповядване на нотариалната сделка - на основание чл. 25, ал.1, т.1 ЗДДС (отм.) по отношение на учреденото вещно право на строеж. Тъй като дължимата насрещна престация от жалбоподателя за строителството към тази дата не е извършена, по-ранната дата по смисъла на чл.25, ал.1, т.1 от ЗДДС (отм.) във връзка с чл.34, ал.2 от ППЗДДС (отм.), е датата на нотариалния акт. На тази дата е прието, че е възникнало и данъчното събитие за бъдещата строителна услуга, в 5-дневен срок жалбоподател е следвало да издаде фактура за тази доставка и начисли данъка.

28 Със сумата от 7 011,96лв. е изменен резултата за данъчен период м.12. на 2005г. и с РА е установена като дължима ведно със съответните лихви.

1.2.Правни изводи на съда по материалната законосъобразност на РА в частта за допълнително установен ДДС в размер на 7 011,96лв. на основание чл. 25,ал.1,т.1 вр. чл. 34,ал.2 ППЗДДС(отм.) и на основание чл. 55 ЗДДС (отм.) за данъчен период м. 12. 2005г.

29 Съдът намира жалбата в тази част за неоснователна, а изводите на органите по приходите за правилни, и се споделят изцяло от съда. Правният спор по делото се свежда до това приложим ли е чл. 34 ППЗДДС(отм.) в сила до 01.01.2007г. към фактите по делото.

30 Съгласно тази разпоредба - алинея 1 от същата , когато при доставка плащането или част от него е уговорено в стока или услуга, се приема, че се извършват две доставки, при които доставчикът при едната е получател по другата. Алинея 2 от разпоредбата гласи, че данъчното събитие и за двете доставки по ал. 1 възниква на датата на възникване на по-ранната от тях.

31 Доставката на правото на строеж и доставката на строителната услуга са свързани доставки и поради това е налице хипотезата на доставки по смисъла на чл. 34 ППЗДДС - учреденото право на строеж е насрещната престация на строителната услуга, тъй като последната се дължи само във връзка с учредяването на това право. Съдът намира за правилен изводът в мотивите на оспорения акт, че към датата на сключване на нотариалната сделка за учредяване на правото на строеж срещу задължение за строителство на конкретни обекти, е настъпило данъчно събитие.

32 За доставката с предмет учреденото право на строеж, данъчното събитие е възникнало на дата на подписването на нотариалния акт, тъй като на тази дата е прехвърлено вещното право на строеж за обектите, върху които след построяването им дружеството ще придобие изключително право на собственост и по арг. от чл.25,ал.3,т.1 и т..2 ЗДДС (отм.) . Съгласно тази разпоредба на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли или възниква основание за освобождаване от начисляването му за освободените доставки. От това следва извод, че данъчно събитие възниква както по отношение на облагаемите така и на освободените доставки.

33 Учреденото право на строеж по нотариалния акт на дружеството-жалбоподател представлява юридически факт, който има за следните правни последици: настъпване на данъчното събитие за сделката с предмет учреденото право на строеж, която представлява получено авансово плащане от насрещната по договора страна - доставчика на

строителна услуга. За полученото авансово плащане произтича задължение за регистрираните за целите на ДДС лица съгласно чл.25, ал.3, т.1 от ЗДДС(отм.) изискуемост на данъка за размера на плащането и произтичащото задължение за получилия това плащане да го начисли.

34 Изпълнени са условията да се квалифицира учреденото право на строеж като авансово плащане за бъдещата доставка на строителна услуга, тъй като към момента на учредяването му бъдещата строителна услуга е точно определена – както изрично се посочва в самия нотариален акт – съгласно строителните книжа и уговореното в предварителен договор. Поради това е съществувала е яснота по всички относими елементи на бъдещата доставка на услуга – определени са обектите, които следва да се изградят, количествените им параметри – съгласно строителна документация, качество и степен на завършеност, срок за извършване на услугата, оставало е само фактическото извършване на строителството от жалбоподателя. По делото не е налице спор за данъчната основа на строителната услуга, съответно за данъчната основа, върху която следва да се начисли данъка.

35 След като са налице всички предпоставки за квалифициране на учреденото право на строеж като авансово натурално плащане за бъдещата доставка на услуга, към момента на сключване на нотариалната сделка, жалбоподателят е получил авансово изцяло насрещната престация за дължимата от него услуга, поради което и за същата е настъпило данъчно събитие в този момент, а не в последващ, когато само фактически извършва строителната услуга.

36 По горните съображения неоснователни са доводите в жалбата, че за престацията, която дружеството дължи – строителната услуга, данъчното събитие възниква съгласно общите правила по чл.25,ал.1 ЗДДС (отм.) – на датата на завършване на услугата.

37 Правилно е приетото в мотивите на РА, че данъчното събитие за доставката с предмет строителство е възникнало в един по-ранен момент - на датата на нотариалния акт за учредяване на правото на строеж и преди предоставянето на услугата, за което жалбоподателят е издал фактура на учредителите на правото на строеж. Поради това жалбоподателят няма да извършва последващи доставки към посоченото лице, тъй като данъчното събитие вече е възникнало. На датата на фактическото предаване на строителните обекти – след завършването им няма основание да възникне данъчно събитие, тъй като законът допуска същото да настъпи само еднократно – арг. чл. 25,ал.1 ЗДДС (отм.). В този смисъл разходите, които са отразени в сметка 611 в счетоводството на дружеството, няма да бъдат използвани за извършване на последващи облагаеми доставки за да възникне право да приспадне данъка за стоките или услугите, които са му е доставени във връзка с това строителство – чл. 64,ал.1,т.5 ЗДДС (отм.).

38 Предвид изложеното, правилно е начислен с РА допълнителен данък на основание чл. 25,ал.1,т.1 вр. чл. 34,ал.2 ППЗДДС(отм.) и на основание чл. 55 ЗДДС (отм.) върху 42 071,80 лв. – внесена сума от учредителите, за които няма данни да са свързани лица със жалбоподателя, върху която е начислен и ДДС.

39 По тези съображения, жалбата в частта за допълнително установено задължение за ДДС в размер на 7 011,96лв. за данъчен период м. 12. 2005г. и съдът следва да отхвърли същата.

II. За допълнително начислен данък по фактури, с предмет отстъпено право на строеж и отразени като освободени доставки, съдът констатира следното:

II.1. По фактите

40 В тази част ДДС е начислен по издадени фактури за получени авансови плащания с предмет „отстъпено право на строеж” във връзка с предварителни договори за покупко-продажба на недвижими имоти, по които дружеството- жалбоподател се е задължило да прехвърли правото на собственост върху недвижими имоти – къщи и апартаменти, част от курортен комплекс „Мечката”, местност „К.” ,с. М. църква, общ С. и вилно селище „Б. рид”, местността Б., землището на [населено място], общ. С., сключени с различни физически лица,по които купувачите е следвало преди прехвърлянето на правото на собственост . с нотариален акт да платят авансово суми.

41 За получените суми дружеството е издало фактури с предмет „отстъпено право на строеж” с нулева ставка на данъка и е отразило същите като освободена доставка за съответния данъчен период. Част от плащанията по фактурите са получени чрез „З. БГ УК”, за която дружеството е заявило, че е фирма, регистрирана във В. за набиране на средства и инвестиции за закупуване на недвижими имоти в Б.. В хода на ревизията плащанията са разграничени в зависимост от недвижимите имоти за които се отнасят и издадените фактури на конкретните физически лица, страни по съответния предварителен договор. Няма спор между страните по фактите, приети за установени в мотивите на РА относно лицето, направило плащането и имота, за който се отнася.

42 По всички предварителни договори - с еднообразни клаузи, е уговорена обща цена, 35% от която е цената на правото на строеж и включваща ДДС само върху строителството. Такава изрична уговорка за цената на правото на строеж не се съдържа само в предварителните договори на л. 467 и 517 от папка приложение 3 към делото - с Д. и Г. У., но в нотариалния акт за покупко-продажба цената на правото на строеж е

изрично разграничена. В мотивите на РА не е повдигнат въпрос за размера на цената на правото на строеж, с оглед на което съдът приема, че така определената част – 35% за правото на строеж от общата цена по договорите е действителната такава цена за правото на строеж.

43 От [община] в хода на ревизията е представен Констативен протокол № ТС-У 298 / 15.09.2008 г. съгласно който „Обект „Курортен комплекс Мечката“, строящ се в поземлен имот № 4627.1.46 по кадастралната карта на [населено място], идентичен с поземлен имот 000015, е изграден в груб строеж. Представен е и втори протокол от служители от общината от същата дата, в който се посочва, че обектът е изграден в груб строеж до кота било, издаден е от комисията, назначена със същата заповед, и вр. молба от 26.07.2006г. Също от [община] е представен Констативен протокол № ТС-У 170 / 11.08.2006 г. съгласно който „Обект „В. селище, строящо се в поземлен имот № 017003 в местност „Б.“ землище на [населено място], [община], е изграден в груб строеж до кота било“.

44 По делото е представена Заповед № ЛС – 01-111/2006г. на кмета на [община], с която се назначава комисия за установяване на степента на завършеност на строежите, издадена е на основание чл.181,ал.2 от Закона за устройството на територията (ЗУТ) за прекратяване на правоотношението с назначеният за за председател, длъжностна характеристика и органограма, а в писмо до съда кметът на общината посочва, че председателят на комисията се замества от прекия му ръководител - директорът на дирекция „Т...“, заемана от П..

45 За степента на завършеност на двата курортни комплекса е извършено посещение на място от органите по приходите и е съставен протокол за насрещна проверка от 27.10.2009г. (л. 308 от приложение 1) Констатирано е, че вилно селище „Б. рид“ в местността Б., [населено място], е в напълно завършен вид и се състои от три входа съответно на 4,3 и 2 етажа, три броя двуетажни сгради с гаражи и 3 двуетажни сгради без гараж. За курортен комплекс Мечката в с М. църква, в протокола е посочено, че се състои от сгради А и Б – апартаментен хотел, 5 редови къщи и 7 индивидуални къщи, които сгради са в почти завършен вид - положен покрив, вътрешна и външна мазилка, дограми, остъкляване, а в някои къщи – и подови настилки, щори, камина, сауна.

46 Съгласно Протокол за насрещна проверка от 23.12.2009г. – за входирани писмени обяснения от В. А., съдружник в дружеството-жалбоподател, е констатирано, че към датата на протокола, не са представени актове и протоколи за завършен груб строеж на обект „Мечката в [населено място] църква. В тази връзка по искане на органите по приходите на ревизията са представени от [община] посочените констативни протоколи за степен на завършеност.

47 Представени са по административната преписка актове за приемане на конструкцията – образец 14 от 28.09.2009г. за курортен комплекс Мечката, включващ всички сгради, и от дата 06.01.2006г. и 20.12.2006г. общо три броя за приемане на конструкцията на сгради от вилно селище Б. [населено място], както следва: сграда Д1 с гараж и сграда Д2 – 3 броя, са конструкцията на обектите е приета с два отделни акта от 06.01.2006г., а с третия акт от 20.12.2006г. – апартаментна сграда АВС – секция А.

48 С нотариални актове, издадени след датата на посочените констативни протоколи на [община], по част от предварителните договори са прехвърлени вещни права за имотите в курортния комплекс и вилното селище, от което обстоятелство е направен извод в мотивите на РА, РД и решението на ответника, че прехвърлянето е извършено след степен на завършеност „груб строеж“, а авансовото плащане за отстъпено право на строеж се определено като плащане за сграда или част от сграда, която доставка е облагаема и е начислен следващия се данък. Пред съда също са представени нотариалния актове, които също са издадени след датите на констативните протоколи за степен на завършеност на строежите.

49 По друга част от предварителните договори не са представени нотариални актове, в това число и в хода т.е. не е изпълнено задължението по предварителния договор да бъде прехвърлено право на строеж или право на собственост върху сграда или част от нея след построяването в груб строеж.

50 За всички авансови вноски по спорните фактури с предмет отстъпено право на строеж, по които не е представен нотариален акт, в мотивите на РА, РД и решението на ответника е прието, че не отговарят на условието на чл. 34, ал. 1 от ЗДДС /отм./, съответно чл. 45, ал.2 ЗДДС и са авансово плащане за облагаема доставка на съответните сгради – къщи и апартаменти.

51 За всички фактури, по които са представени нотариални актове за прехвърляне на вещното право, предмет на същите, е направен извод, на основание датите на които е съставен акта, прехвърлянето на вещното право е извършено след приключване на сградата в груб строеж, съгласно представените констативни протоколи от [община], доставката не отговаря на условията по чл. 34, ал.1 ЗДДС (отм.), съответно на чл. 45, ал.1 и ал. 2 ЗДДС за бъде третирана като освободена доставка, с оглед на което получените авансови плащания и по тези фактури са счетени за облагаема доставка. Начислен е данък върху авансовите плащания на основание чл.55, ЗДДС (отм.) за възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал.1, т.2 от ЗДДС (отм.), изчислен по правилото на чл. 53, ал.2 ППЗДДС (отм.) съответно на основание чл. 86 ЗДДС за възникнало данъчно събитие по чл. 25, ал.6 ЗДДС, изчислен по правилото на чл. 53, ал.2 ППЗДДС, както и лихви на основание чл.1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други държавни вземания поради неспазване на срока за внасяне на данъка

– резултат за съответния данъчен период.

52 За част от фактурите за отстъпено право на строеж, за имотите по които не са издадени нотариални актове, са представени в хода на съдебното производство кредитни известия, издадени на 04.02. 2010г., т.е. същите са съществували още към датата на издаване на ревизионния акт, но не са представени с жалбата срещу него по административен ред, довод за вземането им предвид при установяване на задълженията за процесните периоди е наведен едва пред съда.

53 В кредитните известия е посочено изрично за коя фактура се отнасят, като във всички относими към спорните по делото фактури е посочена идентична сума, т.е. сторнира се стопанската операция по фактурата за авансово плащане, по която се издават. Кредитни известия са представени не само по фактури, за имотите по които не е прехвърлено вещно право, но и по фактури, по които има издадени нотариални актове, в това число преди и след датите на нотариалните актове, както и на датите, на които са издадени самите нотариални актове.

54 Като доказателство за промяна на договореностите по предварителните договори пред съда са представени единствено споразумения за намаляване на цената – поради настъпилата икономическа криза. По делото са представени и приети като доказателства 9 броя допълнителни споразумения, подписани през февруари 2011г., с които се намалява цената по предварителните договори, сключени между дружеството и следните лица: с Г. и С. Р., М. Мина, П. и Б. Ф., М. Р., Ф. Б., М. и А. М., М. и И. А., Р. и М. Е., С. Д. и Н. М., граждани на В.. Сключените с М. Мина, Г. и С. Р. са неотнормими към делото, тъй като фактура с получател посочените лица не е предмет на правен спор.

55 Представени са и писма от жалбоподателя от юни 2010г. до част от контрагентите по предварителните договори – за развалянето им, ако в 14-дневен срок от датата им не бъде прехвърлена собствеността и окончателните плащания не бъдат направени, информират се за изтичането на всички срокове за инспектиране и подписване на окончателни протоколи. Тези писма са до : Д. М., С. Ф., г-н и г-жа Р., , пол Б., г-н и г-жа У., М. мина, П. и Б. Ф., М. Р., Ф. Б., М. и А. М., г-н и г-жа А., М. С., А. М. М., , г-н и г-жа Е. С. Д. и Н. М.. Не са представени други доказателства, от които да се установи изпълнено ли е условието, под което е направено едностранното волеизявление за разваляне – плащане на оставащите дължими суми.

56 Допълнителните споразумения за намаляване на цената по предварителните договори са оспорени от ответника по реда на чл.193 ГПК – относно подписите на физическите лица, жалбоподателят е заявил, че ще се ползва от същите доказателства. Съдът е допуснал производство по оспорването им. във връзка с което е изслушано заключение на вещно лице по съдебно-графологична експертиза, което е дало заключение, че подписите

за купувачи са положени от съответните лица, от чието име изхождат.

57 Също са представени по делото и приети като доказателства нотариални актове - всички с дати през месец ноември 2011г., за продадени имоти по предварителните договори съответно на М. Мина, Ф. Б., Г. и С. Р., М. Р., Р. и М. Е., с П. и Б. Ф., с С. Д. и Н. М.. За закупуване на имотите са представени пълномощни от посочените лица – за закупуване на отстъпеното право на строеж на апартамент или редова къща и същия апартамент или редова къща, с нотариално заверени подписи. По делото са представени в оригинал и фактури за получени суми за продажбата на апартаменти от курортен комплекс Мечката, [населено място] църква - Н. и М. У.; С. Р., М. Мина, П. Ф., М. Р., Ф. Б., М. М., М. А., С. Д., Р. Е., които са третирани като облагаеми и е начислен по същите ДДС – всички с дати 04.02.2011г. Съществуването на такива фактури - за плащания за сградата по част от предварителните договори, са посочени в мотивите на РД.

58 Относно начислените лихви за забава, съобразно променения резултат на дължимия ДДС с РА, е изслушано заключение на вещо лице за дължимите лихви – лихвата за забава е изчислена съответно от 15 число на месеца следващ месеца, през който съответните сгради са завършени в груб строеж за тези доставки, по които е издаден нотариален акт, а за тези, по които липсва нотариален акт - от датата на завършване на грубия строеж. Заключение то касае технически изчисления, не е оспорено от страните и се основава на възраженията, че неправилно е начислена лихвата за данъка, с РА. Видно от представените лихвени листове, и както са изложени доводи в мотивите на решението на ответника, които не се оспорват – лихвите са изчислени за сумата, представляваща резултат за съответния данъчен период.

С начисления данък по фактурите е изменен резултата по справка декларация за съответния данъчен период както следва:

59 **За данъчен период м. 07 на 2006г. –6 921,92 лв.**

Данъкът е начислен по фактура № 97/03.07.2006г. с предмет „отстъпено право на строеж Мечката, общ С., на стойност 41 531,56лв., сумата е получена на 04.07.2006г. във връзка с предварителен договор от 05.06.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот в курортен комплекс Мечката,с. М. – апартамент № 1-1 за 44 995 евро, за недвижимия имот не е изповядана нотариална сделка, прието е, че авансовото плащане е за облагаема доставка - доставката на апартамента.

60 **за данъчен период м. 08.2006г.– общо е начислен ДДС 37 774,59 лв.,** по фактури:

60.1.по фактура № 105/02.08.2006г. на стойност 50 754,92 лв. с предмет „отстъпено право на строеж ап. 2-3 и 3-3 обект Мечката общ. С.”, сумата по

фактурата е получена на 02.08..2006г. от трето лице, но е установено и не се спори, че плащането е във връзка с предварителен договор от 05.06.2006г. за посочените апартаменти в курортен комплекс Мечката, [населено място] църква, сключен с Д. и Е. С., вр. с който е представен на ревизията нотариален акт от дата 30.06.2009г. – за апартаментите в груб строеж, и съответното право на строеж върху поземления имот. Съгласно нотариалният акт на л. 580 от приложение 3 към делото, на посочените лица са продадени апартаменти № 2-3 и 3-3, ведно със съответстващата част от общите части на сградата и отстъпеното право на строеж върху поземления имот, за сумата от 37 646,30 лв. За тази фактура е представено и кредитно известие на л.121 от делото от 04.02.2011г., което сторнира изцяло стойността на фактурата за авансово плащане на правото на строеж.

60.2. по фактура № 107/04.08.2006г. на стойност 59 999,97 лв., с предмет отстъпено право на строеж обект Мечката, общ С., издадена на Д. Р., за получено авансово плащане на 02.08..2006г., не е представен нотариален акт, по преписката се съдържа нотариален акт за продажба на имот в местността А. М. – В., съвсем различен от предмета на фактурата.

60.3. по фактура № 110/16.08.2006г. на стойност 71 523,26 лв., издадена на Р. и Л. С., с предмет „отстъпено право на строеж редова къща № 1, обект Мечката, общ.С.“, за получено авансово плащане на 16.08.2006г., и по предварителен договор от 12.07.2006г., който с анекс от 30.05.2008г. е променен - за индивидуална къща 1 и вр. с нотариален акт за покупко-продажба от дата 24.09.2009г. (л. 579 от делото, с който е прехвърлено право на строеж върху индивидуална къща 1 за сумата от 75 949,77 лв. По този договор е представена и по фактура № 144/01.03.2008г. на стойност 4426,51лв. за отстъпено право на строеж, по която за съответния данъчен период също е начислен данък с РА.

60.4. по фактура № 111/18.08.2006г. на стойност 44369,47 лв. за получено авансово плащане на 18.08.2006г. по банков път, по сключен със С. С. Р. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 03.07.2006г. в курортен комплекс Мечката, [населено място] църква – апартамент п. 1-7, за имота не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.159 от делото от 04.02.2010 г.

61 **за данъчен период м. 09.2006г. – общо е начислен ДДС 33 490,73 лв.**, данъкът е начислен по следните фактури : по фактура № 113 / 01.09.2006г. на стойност 104 139,15 лв. и фактура № 114 / 08.09.2006г. на стойност 96 805,27 лв. за получено авансово плащане на съответно на 01 и 08.09..2006г., по сключени с Н. и М. У. по 3 броя предварителни договори за продажба на недвижим имоти в курортен комплекс Мечката, [населено място] църква – апартаменти 2-9,2-10 и 3-8, за по които не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.153 от делото от 04.02.2010 г.

62 за данъчен период м. 10.2006г. – общо е начислен ДДС 44 482,24 лв., данъкът е начислен по следните фактури :

62.1. по фактура № 125/04.10.2006г. на стойност 58 671,97 и ДДС 00 лв., за получено авансово плащане на 04.10.2006г. по банков път по сключен с М. Р. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 26.09.2006г. в курортен комплекс Мечката, [населено място] църква – апартамент 4-1, по който не е представен нотариален акт за покупко-продажба, представено е кредитно известие на л.147 от делото от 04.02.2010 г. Представен е нотариален акт от 12.10.2011г. – за ап. 4-1 на л. 311 от делото в хода на съдебното производство.

62.2. по фактура № 131/16.10.2006г. на стойност 88 006,48 и ДДС 00 лв., за авансово плащане на 16.10.2006г. по банков път по сключен с А. и Л. Л. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 19.09.2006г. в курортен комплекс Мечката, [населено място] църква – апартаменти 2-7 и 2-11, за които имоти е представен е нотариален акт - л. 586 от приложение 3 към делото.

62.3. по фактура № 134/18.10.2006г. на стойност 70967,29 лв. и ДДС 00 лв., а за получено авансово плащане на 18.10.2006г. по банков път по А., сключен с А., Д., Ф. и Р. Б. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 19.09.2006г., в курортен комплекс Мечката, [населено място] църква – индивидуална къща 6, вр. с който е представен нотариален акт за покупко-продажба от дата 24.09.2009г.

62.4. по фактура № 138/27.10.2006г. на стойност 24623,90 лв. и ДДС 00 лв., за плащане от С. Л. и Д. Б. във връзка с нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот от 27.10.2006г. с предмет апартамент № 2 от курортен комплекс „Б. рид”, местност Б., [населено място], общ С..

63 за данъчен период м. 11.2006г. – общо е начислен ДДС 19 983,97 лв., данъкът е начислен по следните фактури:

63.1. по фактура № 139/06.11.2006г. на стойност 65099,80 лв. и ДДС 00 лв., за получено на 06.11.2006г. авансово плащане по предварителен договор от 11.10.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот – редова къща 2, в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Д. и А. М., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.140 от делото от 04.02.2010 г.

63.2. по фактура № 142/13.11.2006г. на стойност 54858,10 лв. и ДДС 00 лв., за получено на 13.11.2006г. авансово плащане по предварителен договор от 04.10.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот – апартамент 2-12 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Г. и П. У., за вещното право по фактурата е представен нотариален акт от 30.06.2009г.

64 **за данъчен период м. 12.2006г. – е начислен ДДС 13 256,45 лв.,** по фактура № 173/18.12.2006г. на стойност 19 538,74 лв. и ДДС 00 лв., за плащане от Ч., П. и Л. Д. и Р. Р., Г. и П. У. вр. нотариален акт от **18.12.2006г.** за покупко-продажба на недвижим имот в курортен комплекс „Б. рид”, **местност Б., [населено място], общ С.** – на л. 617, приложение 3 към делото, съгласно който е продаден апартамент 3В ведно със съответното право на строеж върху поземления имот за сумата от 49 950 евро с включен ДДС от която сума 9990 евро за правото на строеж.

65 **за данъчен период м. 01.2007г. – е начислен ДДС 13 664,73 лв.** по фактура № 1/03.01.2007г. на стойност 87 988,39лв. и ДДС 00 лв., за авансово плащане на 03.01.2007г по предварителен договор от 15.11.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот – редова къща 2 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Р. Д. и Н. М., .за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт. представено е кредитно известие на л.128 от делото от 04.02.2010 г. Представен е нотариален акт от 19.10.2011г. – л. 320 от делото за посочения имот.

66 **за данъчен период м. 02.2007г. – е начислен ДДС 6274,62 лв.** по фактура № 8/01.02.2007г. на стойност 37 647,77лв. и ДДС 00 лв., за получено на 31.01.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 27.11.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот апартамент 4-6 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с К. и И. Р., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт и не е представено кредитно известие. .

67 **за данъчен период м. 03.2007г. – е начислен ДДС 17 919,11 лв.** по фактури:

67.1.по фактура № 15/09.03.2007г. на стойност 61 579,31лв. и ДДС 00 лв., за получено на 09.03..2007г. авансово плащане по предварителен договор от 07.02.2007г. за покупко-продажба на недвижим имот - къща № 5 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с А. М., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.132 от делото от 04.02.2010 г.

67.2.по фактура № 16/14.03.2007г. на стойност 28631,70. и ДДС 00 лв., за получено на 14.03..2007г. авансово плащане по предварителен договор от 06.02.2007г. за покупко-продажба на недвижим имот – апартамент 2-1 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Д. М., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт. представено е кредитно известие на л.162 от делото от 04.02.2010 г.

67.3.по фактура № 17/14.03.2007г. на стойност 17303,72. и ДДС 00 лв., за получено на 14.03..2007г. авансово плащане по предварителен договор от

11.10.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот апартамент 4-8 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Д. и А. М., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, не е представено и кредитно известие.

68 за данъчен период м. 04.2007г. – е начислен ДДС 13 551,77 лв.
по фактури:

68.1. по фактура № 20/05.04.2007г. на стойност 50017,42лв. и ДДС 00 лв., за получено на 05.04..2007г. авансово плащане по предварителен договор от 06.02.2007г. за покупко-продажба на недвижим имот апартамент 2-1 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Д. М. и П. Б., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт. представено е кредитно известие на л.156 от делото от 04.02.2010 г.

68.2. по фактура № 22/25.04.2007г. на стойност 31293,28лв. и ДДС 00 лв., за получено на 25.04..2007г. авансово плащане по предварителен договор от 11.10.2006г.г. за покупко-продажба на недвижим имот – апартамент 4-8 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Д. и А. М., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.146 от делото от 04.02.2010 г.

69 за данъчен период м. 05.2007г. – е начислен ДДС 5483,28 лв. по фактура № 26/16.05.2007г. на стойност 32899,68лв. и ДДС 00 лв., за получено на 16.05.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 11.06.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот – апартамент 4- 9 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Е. С., за вещното право по фактурата е представен нотариален акт от дата 30.06.2009г. на л.582 от приложение 3 към делото, съгласно който е продаден апартамент 4-9 , ведно със съответните части от общите части на сградата и отстъпеното право на строеж върху поземления имот, общо за сумата от 41 069,01 лв., като в нотариалния акт не е разграничено строителството от правото на строеж.

70 за данъчен период м. 06.2007г. – е начислен ДДС 10 419,67 лв. по по фактура № 28/01.06.2007г. на стойност 41 678,74 лв. и ДДС 00 лв., и по фактура № 32/02.06.2007г. на стойност 20 839,37лв. и ДДС 00 лв., издадени за получено на 29.05.2007г. и 02.06.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 25.04.2007г. за покупко-продажба на недвижим имот – индивидуална къща № 4 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с М. С., за вещното право по фактурите не е представен нотариален акт. По фактура № 32 /02.06.2007г. е представено е кредитно известие на л.137 от делото от 04.02.2010 г.

71 за данъчен период м. 07.2007г. – е начислен ДДС 7 246,50 лв.

по фактури:

71.1. по фактура № 44/04.07.2007г. на стойност 9778,66лв. и ДДС 00 лв., за получено на 03.07..2007г. авансово плащане по предварителен договор от 26.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот – апартамент 4-1 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с М. Р. за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.159 от делото от 04.02.2010 г. Представен е нотариален акт от дата 12.10.2011г. – л. 311 от делото за ап. 4-1.

71.2. по фактура № 46/09.07.2007г. на стойност 26271,20лв. и ДДС 00 лв., за получено на 09.07..2007г. авансово плащане по предварителен договор от 27.11.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот апартамент 4-6 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с К. и П. Р., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, не е представено кредитно известие.

71.3. по фактура № 48/11.07.2007г. на стойност 7429,22лв. и ДДС 00 лв., за получено на 11.07..2007г. авансово плащане по предварителен договор от 11.10.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот редова къща 2 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с М. и А. М., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.139 от делото от 04.02.2010 г.

72 за данъчен период м. 08.2007г. – е начислен ДДС 3 968,45 лв.
по фактури:

72.1. по фактура № 53/01.08.2007г. на стойност 14667,75лв. и ДДС 00 лв за получено на 26.07.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 19.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот апартаменти 2-7 и 2-11 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Ф. и Л. Л. за който имот е представен нотариален акт от дата 30.06.2009г.

72.2. по фактура № 61/22.08.2007г. на стойност 19143,02лв. и ДДС 00 лв., за получено на 20.08.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 04.10..2006г. за покупко-продажба на недвижим имот - апартамент № 2-1в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Г. и А. У., за вещното право по фактурата е представен нотариален акт от 30.06.2009г. на л. 584 от приложение 3 към делото.

73 за данъчен период м. 09.2007г. – е начислен ДДС 17641,34 лв.
по фактури:

73.1. по фактура № 63/05.09.2007г. на стойност 75949,77лв. и ДДС 00 лв., за получено на 05.09.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 25.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот - редова къща 4 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Р. и М. Е.,

за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л. 129 от делото от 04.02.2010 г.

73.2. по фактура № 64/05.09.2007г. на стойност 10658,88лв. и ДДС 00 лв., за получено на 05.09.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 04.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот апартамент № 3-12 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Б. и П. Ф., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт на ревизията, пред съда са представени кредитно известие на л.159 от делото от 04.02.2010 г. и нотариален акт от 14.10.2011г. – л. 326 от делото за посочения апартамент.

73.3. по фактура № 65/05.09.2007г. на стойност 19239,36лв. и ДДС 00 лв., за получено на 29.05.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 25.04.2007г. за покупко-продажба на недвижим имот индивидуална къща 4 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с М. С., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.136 от делото от 04.02.2010 г.

74 за данъчен период м.10.2007г. – е начислен ДДС 10 447,16 лв.
по фактури:

74.1. по фактура № 71/03.10.2007г. на стойност 3544,04лв. и ДДС 00 лв., за получено на 03.10.2007г. авансово доплащане за отстъпеното право на строеж по предварителен договор от 03.07.2006г. (л. 394 от приложение 3 към делото, обсъден по-горе - м. 08 на 2006г.) за покупко-продажба на недвижим имот – апартамент 1-7 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с С. С. Р., за прехвърляне на вещното право не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.158 от делото от 04.02.2010 г.

74.2. по фактура № 74/16.10.2007г. на стойност 23655,76лв. и ДДС 00 лв., за получено на 16.10.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 28.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот – индивидуална къща № 3 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с М. и И. А., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт на ревизията, такъв е представен пред съда на 11.12.2010г. на л. 88 от делото, за двуетажна жилищна сграда – л. 326 от делото.

74.3. по фактура № 75/18.10.2007г. на стойност 35482,37лв. и ДДС 00 лв., за получено на 18.10.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 19.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот индивидуална къща № 2 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Б. и Е. С., за вещното право по фактурата е представен на ревизията нотариален акт от дата 08.09.2009г.

75 за данъчен период м.11.2007г. – е начислен ДДС 12303,52 лв.

по фактури:

75.1. по фактура № 80/02.11.2007г. на стойност 21114,98лв. и ДДС 00 лв., за получено на 02.11.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 11.06.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот - апартамент 2-3 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Д. и Е. С., за вещното право по фактурата е представен нотариален акт от дата 30.06.2009г.

75.2. по фактура № 84/15.11.2007г. на стойност 52706,20лв. и ДДС 00 лв за получено на 15.11.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 20.08.2007г. за покупко-продажба на недвижим имот апартамент 4-7 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, ., сключен с Ф. Б., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.144 от делото от 04.02.2010 г. Пред съда е представен нотариален акт от 12.10.2011г. – л. 329 от делото, за ап. 4-7.

76 за данъчен период м.12.2007г. – е начислен ДДС 16897,05 лв.
по фактури:

76.1. по фактура № 105/20.12.2007г. на стойност 5144,95лв. и ДДС 00 лв., за получено на 19.12.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 25.04.2007г. за покупко-продажба на недвижим имот – индивидуална къща № 4 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с М. С., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.136 от делото от 04.02.2010 г.

76.2. по фактура № 108/21.12.2007г. на стойност 22671,98лв. и ДДС 00 лв., за получено на 19.12.2007г. авансово плащане по предварителен договор от 28.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот индивидуална къща 3 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с М. и И. А., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт, представено е кредитно известие на л.124 от делото от 04.02.2010 г. Представен е нотариален акт от 11.12.2010г. – л. 88 от делото за индивидуална къща № 3. Тази фактура и нотариалния акт са свързани с фактура 137/18.02.2008г., по която е също е начислен данък.

76.3. по фактура № 110/28.12.2007г. на стойност 42539,30лв. и ДДС 00 лв., по фактура № 112/28.12.2007г. на стойност 31026,13лв. и ДДС 00, за авансово плащане по предварителен договор от 20.12.2007г. за покупко-продажба на недвижим имот – апартаменти 3-1 и и 5-2 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Д. У. и Г. Ш. и във връзка с кредитно известие от същата дата към фактура №94/30.06.2006г., посочена по-горе, за вещното право по фактурите е представен нотариален акт от дата 30.06.2009г.

77 за данъчен период м.01.2008г. – е начислен ДДС 7882,20 лв.

по фактура № 123/17.01.2008г. на стойност 47293,24лв. и ДДС 00 лв., за получено през 01.2008г. авансово плащане по предварителен договор от 19.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот индивидуална къща 2 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Б. и Е. С., за вещното право по фактурата е представен нотариален акт от 08.09.2009г. на л. 574 от приложения 3 към делото.

78 за данъчен период м.02.2008г. – е начислен ДДС 13607,11 лв.
по фактури:

78.1.по фактура № 140/22.02.2008г. на стойност 41069,00лв. и ДДС 00 лв., за получено на същия месец авансово плащане за покупко-продажба на недвижим имот апартамент 3-2, в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с К. и М. М., за вещното право по фактурата е представен нотариален акт от дата 30.06.2009г. – л.569 от приложение 3 към делото.

78.2.по фактура № 137/18.02.2008г. на стойност 40 573,69лв. и ДДС 00 лв., за получено през същия месец авансово плащане по предварителен договор от 28.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот - индивидуална къща № 3, в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с М. и И. А., за вещното право по фактурата е представен нотариален акт от 11.12.2010г. на л. 124 от делото.

79 за данъчен период м.03.2008г. – е начислен ДДС 2709,06 лв.
по фактури:

79.1.по фактура № 142/01.03.2008г. на стойност 11 827,88лв. и ДДС 00 лв., за получено на същия месец авансово плащане по предварителен договор от 19.09.2006г. за покупко-продажба на недвижим имот индивидуална къща № 6 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с А., Д., Ф. и Р. Б., за вещното право по фактурата е представен нотариален акт от дата 24.09.2009г. на л. 576 от приложение 3 към делото.

79.2.по фактура № 144/01.03.2008г. на стойност 4426,51лв. и ДДС 00 лв., за получено на 28.02.2008г. авансово плащане за покупко-продажба на недвижим имот индивидуална къща № 1 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Р. и Л. С., за вещното право по фактурата е представен **нотариален акт от дата 24.09.2009г.**, л. 578 от приложение 3 към делото.

80 за данъчен период м.04.2008г. – е начислен ДДС 7033,65 лв.
по фактура № 165/09.04.2008г. на стойност 42201,92лв. и ДДС 00 лв., получено на същия месец авансово плащане за апартамент № 4-3, в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква от Делфин О. и Ф. Мусе, в с който е представен нотариален акт от дата **01.12.2008г.** на л.567 от прил. 3 към делото.

81 за данъчен период м.05.2008г. – е начислен ДДС 1361,55 лв. по фактура № 183/13.05.2008г. на стойност 8169,33лв. и ДДС 00 лв., получено на същия месец авансово плащане вр. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот - апартамент 4-9 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Е. С. от 11.06.2006г., за която продажба е представен нотариален акт от дата 30.06.2009г.

82 за данъчен период м. 06.2008г., макар и да се сочи като оспорван поради допълнително начислен данък, за този период не е променен декларирания от дружеството резултат, констатирано е, че резултата за периода е внесен в срок в републиканския бюджет.

83 за данъчен период м.08.2008г. – е начислен ДДС 327,43 по фактура № 198/14.08.2008г. на стойност 1964,63лв. и ДДС 00 лв., получено на същия месец авансово плащане вр. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот – апартамент 4-9 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с К. и И. Р. от 27.11.2006г., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт и не е представено кредитно известие.

84 за данъчен период м.09.2008г. – е начислен ДДС 2045,47лв. по фактура № 203/26.09.2008г. на стойност 12272,83лв. и ДДС 00 лв., за получено на същия месец авансово плащане вр. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот апартамент 3- 12 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Б. и П. Ф. от 04.09..2006г., за вещното право по фактурата не е представен нотариален акт по време на ревизията, такъв е представен пред съда - от **14.10.2011г.** – л. 323 от делото за апартамент 3-12.

85 за данъчен период м.11.2008г. – е начислен ДДС 416,90лв. по фактура № 216/03.11.2008г. на стойност 2501,43лв. и ДДС 00 лв., с предмет доплащане за отстъпено право на строеж за апартамент 5-2 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, вр. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 20.10.2008г. с Д. У. и Г. Ш. (У. по нот. акт), за вещното право по фактурата е представен нотариален акт **30.06.2009г.**

86 за данъчен период м.12.2008г. – е начислен ДДС 10019,40 лв. по фактури:

86.1. по фактура № 242/16.12.2008г. на стойност 7 000,00лв. и ДДС 00 лв., за авансово плащане във връзка с покупко-продажба на недвижим имот - апартамент 2-4 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква на Д. К. по нотариален акт от дата 16.12.2008г. на л. 565 от приложение 3 към делото, съгласно който се продава апартамент № 2-4а с площ от 55,90 кв.м.

ведно със съответните идеални части от общите части на сградата и отстъпеното право на строеж върху поземления имот за сумата от 20 000 лв., от които 7 000 са стойността на отстъпеното право на строеж.

86.2. по фактура № 244/19.12.2008г. на стойност 31 828,11лв. и ДДС 00 лв., плащане вр. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот за апартамент 3-12 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Б. и П. Ф. от дата 04.09.2006г., за вещното право по фактурата е представен нотариален акт пред съда - с дата 14.10.2011г.,л.323 от делото.

86.3. по фактура № 245/19.12.2008г. на стойност 60 116,35лв. и ДДС 00 лв., вр. нотариален акт от дата 09.10.2009г. за покупко-продажба на недвижим имот – апартамент 3 – 12 в курортен комплекс „Мечката”, [населено място] църква, сключен с Д. С. и А. А..

II.2.Правни изводи на съда за допълнително начислен данък по фактурите, с предмет отстъпено право на строеж и отразени като освободени доставки

87 Съдът приема, че сградите в курортен комплекс Мечката [населено място] църква и вилно селище Б. [населено място] са завършени в груб строеж по смисъла на т.§1,т.46 от ДР на ЗУТ – „груб строеж” е сграда или постройка, на която са изпълнени оградящите стени и покривът, без или със различна степен на изпълнени довършителни работи. Това обстоятелство съдът приема за установено от констативните протоколи на служителите на общинската администрация, съгласно изискването на чл.181,ал.2 от ЗУТ.

88 Съгласно ал. 1 на чл.181 от ЗУТ, правото на строеж на сграда или на част от нея може да бъде предмет на прехвърлителна сделка от момента на учредяването му до завършване на сградата в груб строеж. Втората алинея на разпоредбата определя, че след завършването на сградата в груб строеж, констатирано с протокол на общинската (районната) администрация, предмет на прехвърлителна сделка може да бъде построената сграда или самостоятелни части от нея.

89 Следователно, за целите на прехвърлянето на вещни права върху имот чл.181,ал.2 ЗУТ изрично определя, че степента на завършеност на строежа следва да се определи от общинската администрация, без да поставя условия за изричното им оправомощаване.

90 По делото не се твърди констативните протоколи на служителите от [община] да са оспорени и отменени, писмото на кмета на общината съдът цени като доказателство, че действително са издадени от служители на общината. Съдът не е властен да осъществява косвен съдебен контрол върху валидността на същите, тъй като безсрочно съгласно чл.149,ал.5 АПК в отделно съдебно производство е допустимо да се иска от съда обявяването на индивидуален административен акт за нищожен в отделно

производство.

91 По тези съображения и на основание чл.181,ал.2 ЗУТ, съдът цени като годно доказателство за датата на завършване на съответните сгради в груб строеж констативните протоколи на служители от администрацията на [община] и въз основа на същите приема за установено, че на 15.09.2008г. са завършени в груб строеж изцяло сградите от вилно селище Мечката, в местността К., в землището на [населено място] църква, общ. С. и на 11.08.2006 г. съответно са завършени в груб строеж сградите в курортен комплекс Б. рид, в местността Б., в землището на [населено място], общ. С..

92 По тези съображения съдът приема, че не съставляват доказателство по смисъла на чл.181,ал.2 от ЗУТ а актовете обр. 14 за двата обекта, представени в хода на ревизията. Същите представляват изискващото се приложение 14 към чл. 7, ал.3 на Наредба № 3/2003г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството - акт за приемане на конструкцията. Този акт се съставя от изрично определени в разпоредбата участници в строителството на обекта: проектанта-конструктор, строителят и технически правоспособното физическо лице по част "Конструктивна" към лицето, упражняващо строителен надзор, т.е. лица различни от служители в общинска администрация, по смисъла на чл.181,ал.2 от ЗУТ. На второ място цитираната разпоредба на наредбата съдържа изискване към съдържанието на акта: същият следва да съдържа констатации за съответствието на строежа с проекта въз основа на най-общо предхождаща съставена за обекта строителна документация и съгласно действащата нормативна уредба за приемане, извършване и контрол на отделните видове СМР, оценка за наличие на недостатъци, възможността за тяхното отстраняване и заключение за приемане на строителната конструкция при постигане изискванията на чл.169, ал.1 и ал.2 от ЗУТ. Следователно, не се съдържа изискване за преценка към кой точно момент сградата е завършена в груб строеж и следователно, тези актове не са доказателства по смисъла на чл.181, ал.2 от ЗУТ. Освен изложеното, актовете за приемане на конструкцията могат да бъдат съставени в неопределен срок от завършването на сградата в груб строеж, с оглед на което датата на изготвянето им не доказва датата на завършване на сградата в груб строеж.

93 От изложеното до тук следва, че правилно органите по приходите са взели предвид датите на констативните протоколи на общинската администрация като дати на завършване на сградите във вилното селище и курортния комплекс в груб строеж и съобразно същите правилно са изградили преценката си, че всички нотариални актове, представени в хода на ревизията, не е прехвърлено правото на строеж за бъдеща сграда по смисъла на чл.181,ал.1 от ЗУТ, а с е прехвърлена съответната сграда и отстъпеното право на строеж върху поземления имот за същата, съгласно правилото на чл. 181,ал.2 от ЗУТ. Този извод на още по силно основание е относим и към допълнително представените пред съда нотариални актове, по сделки, изповядани след датата РА – най-късно от дати през

октомври 2011г.

94 Поради това правилно органите по приходите са преценили, че по фактурите за авансови плащания, по които са издадени нотариални актове след датата на построяване на сградите в груб строеж, не е налице освободена доставка по смисъла на чл. 34,ал.1 ЗДДС (отм.) съответно чл. 45,ал.2 ЗДДС. Не е изпълнено изискването по посочените разпоредби правото на строеж да е прехвърлено преди датата на завършване на сградите в груб строеж, с оглед на което следва да се приложат правилата за доставка на нова сграда, авансовите плащания правилно са преценени като такива за сграда или част от сграда - облагаеми доставки по смисъла на посочените разпоредби и правилно върху същите е начислен данък.

95 Принципно съгласно чл. 25,ал.1 от ЗДДС отм. предвижда настъпването на данъчното събитие на по-ранната от двете дати - на датата на получено авансово плащане или на датата на прехвърляне на собствеността. Чл. 25,ал.7 ЗДДС от своя страна предвижда изискуемост на данъка когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането-за размера на плащането, когато същото е настъпило преди данъчното събитие по ал. 2 от същата разпоредба – прехвърлянето на собствеността. Посочената правна уредба не разграничава освободени и облагаеми доставки относно възможността за авансово плащане, а както се мотивира по-горе, данъчното събитие възниква както за облагаемите доставки, така и за освободените по смисъла на закона. Следователно, по приложимите през ревизираните данъчни закон, принципно е допустимо да бъде извършено авансово плащане, но предвид особеностите на конкретната доставка, същата се счита за освободена до определен изрично предвиден в закона момент – съответно чл. 34,ал.1 ЗДДС(отм.) и чл. 45,ал.2 ЗДДС в съответните редакции и вр. чл.181,ал.1 ЗУТ. Ако до този момент не е настъпило данъчното събитие по прехвърляне на вещното право на строеж, доставката има друг предмет по силата на чл.181,ал.2 ЗУТ – прехвърлянето на , сграда или част от сграда, и по силата на посочените разпоредби от ЗУТ се третира като облагаема.

96 Следователно, всяко данъчно-задължено лице е допустимо при получаване на авансово плащане в хипотезата по посочените разпоредби от ЗДДС да счита същото като плащане по освободена доставка, но само ако изпълни условието окончателната доставка да е извършена в съответната предвидена от закона форма – нотариална форма по чл.18 от Закона за задълженията и договорите като форма за валидност при доставка с предмет право на строеж. В случай обаче, че това условие не бъде изпълнено и посочената нотариална форма бъде спазена след този момент –т .е. доставката е облагаема, авансовото плащане е такова по облагаема доставка на сграда или част от сграда, както правилно са приели органите по приходите.

97 Само доставката, която има като правна последица прехвърляне на вещни права подлежи на преценка за това дали е освободена или облагаема доставка по смисъла на чл. 34,ал.1 ЗДДС (отм.) и чл. 45, ал.2 ЗДДС. Това е така тъй като и двете разпоредби свързват освобождаването с прехвърлянето на правото на строеж, което не настъпва по силата на предварителните договори и извършеното авансово плащане по същите. Предварителните договори са такива по чл.19 ЗЗД и вр. чл.18 от същия закон не прехвърлят правото на собственост върху недвижими имоти или вещни права върху поземлен имот.

98 След като по чл. 34,ал.1 ЗДДС (отм.) и чл. 45, ал.2 ЗДДС третирането на авансовото плащане като освободена или облагаема доставка е в зависимост от настъпването на едно бъдещо събитие, което изцяло обаче зависи от волята на доставчика и получателя, то и задължението за начисляване на данъка върху авансовото плащане ще бъде разрешен окончателно в този бъдещ момент. Тъй като при получаването на авансовото плащане по облагаема доставката настъпва изискуемост на данъка - по силата на чл. 25, ал.1 ЗДДС (отм.) и чл.25,ал.7 ЗДДС, то по всички процесни фактури за авансови плащания, по които окончателните доставки са облагаеми, данъкът е изискуем към момента на плащането и правилно органите по приходите са начислили данъка по фактурите за съответния данъчен период на получаване на плащането. Съответно правилно е променен резултата за съответния данъчен период, съвпадащ с издаването на фактурата, и правилно върху резултата – дължим данък за внасяне са начислени лихви от 15 число на следващия месец.

99 Тъй като по силата на последните разпоредби изискуемостта на данъка настъпва от момента на плащането, то без правно основание е тезата, застъпена от дружеството в жалбата и в писмената защита за друг момент на изискуемост на данъка, определян в зависимост от датата, на която е констатирано завършването на сградата в груб строеж или датата на изповядване на нотариалната сделка. Законодателя не предвижда такива основания за възникване на данъчно събитие в общите разпоредби на закона, нито в с специалната хипотеза на освободена доставка по чл. 34,ал.1 ЗДДС (отм.) и чл. 45 ЗДДС - на право на строеж до построяването на сградата в груб строеж.

100 Съдът не цени като относимо доказателство издадените кредитни известия по всички фактури за авансови плащания, по които са изповядани сделки в нотариална форма. На първо място не са представени доказателства, че първоначалните предварителни договори са развалени съответно са налице нови договорености, по силата на които са изповядани нотариалните сделки за същите имоти. Едностранното волеизявление за прекратяването на част от договорите не представлява такова доказателство - на първо място не се доказва да е достигнало до адресатите си, и на второ място развалянето на договорите е поставено под условие, което не се доказва да е изпълнено. Освен това , както е посочено по-горе по фактите, някои

кредитни известия са издадени на датите на самите нотариални актове, което съдът го възприема като опит да се избегне задължението за начисляване на данъка към момента на авансовото плащане и лихвите по него. Издаването на кредитни известия не е предоставено на волята на страните, а същото е строго формално и следва да е възникнало предвидено в закона основание. Всички кредитни известия са издадени при действието на чл.115 ЗДДС, същите не съответстват на предвиденото изискване по ал. 1 от същата разпоредба - да е възникнало основание за изменение на данъчната основа или развалянето на доставката.

101 Поради това съдът не цени като доказателство по делото кредитните известия тъй като не се доказва предвидено по чл.115, ал. 1 ЗДДС основание за издаването им – разваляне на договора, което единствено основание е относимо, предвид издаването на кредитните известия за цялата стойност по фактурата, което изключва хипотезата на изменение на данъчната основа. Поради това неотнормирани към издаването им са допълнителните споразумения за намаление на цената по предварителните договори, тъй като не съответстват на съдържанието на кредитните известия.

102 Към всички фактури на авансови плащания, по които са издадени нотариални актове, т.е. са извършени доставки преди 31.12.2011г., е неотнормирани параграф 23 от ПЗР на ЗДДС, който създава преходно правило за авансовите плащания, по които не е изпълнена насрещната престация – доставка на стока или услуга към 31.12.2013г.

103 Посочената преходна разпоредба обаче е относима към всички останали фактури за авансови плащания, по които дори и към датата на приключване на устните състезания по делото не са представени нотариални актове. Безспорно доставката на имотите, посочени в същите фактури ще бъде облагаема доставка, в това число и предвид измененията на чл. 45, ал.2 ЗДДС в сила от 01.01.2012г. - учредяването и прехвърлянето на право на строеж се счита за освободена доставка до момента на издаването на разрешение за строеж.

104 За случай на авансово плащане е предвиден преходен режим - този по параграф 23 от ПЗР на ЗДДС, съгласно който когато до 31.12.2011г. е получено авансово плащане, включително за освободена доставка, за която с този закон е променено данъчното третиране в облагаема, доставчикът документира доставката чрез издаване на фактура в която посочва цялата данъчна основа на доставката. Също разпоредбата предвижда издадената фактура във връзка с авансовото плащане да се анулира и за анулирането се издава протокол по чл.116, а в случаите по чл.119, корекцията се извършва чрез посочване на полученото плащане с противоположен знак в отчета за извършени продажби за данъчния период, през който е възникнало данъчното събитие. Също съгласно преходната разпоредба, за доставката се прилага данъчният режим към датата на възникване на данъчното събитие.

105 С посоченото преходно правило се преустановява висиящността на всички доставки, по които са получени авансови плащания, като обхваща както освободени така и облагаеми доставки. Промяната на режима на облагане е само изрично посочена хипотеза. Предвижда се анулиране на фактурите по реда на чл.116 ЗДДС без авансовите плащания по които не е начислен данък да се третира като облагаеми на каквото и да е основание. Преходното правило препраща към предвидените две хипотези по ЗДДС на анулиране на фактури и отчети за извършени продажби, съответно по чл.116 и 119 от същия закон, в казуса по делото са относими правилата само по чл.116 за анулиране на фактури. Правилата за отчитането и анулирането на документи са предвидени по чл. 58 от ППЗДДСэ – приложение 12 към същата разпоредба.

106 Съгласно чл.116, ал.1, изречение второ ЗДДС, погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови, а втората алинея определя, че за погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които не е начислен данък, въпреки че е следвало да бъде начислен. Именно такива са процесните фактури за авансови плащания, по които не е изпълнена насрещната престация от жалбоподателя – доставка на право на строеж или на сграда в предвидената от закона нотариална форма, които авансови плащания във всички случаи - ако такава доставка бъде осъществена, следва да се считат за облагаеми по изложените по-горе съображения.

107 Издаването на кредитни известия по чл.115 ЗДДС са различна от анулирането на данъчен документ предвидена в закона хипотеза - различни са основанията и начина на отчитане. Съдът поради това не цени като протоколи за анулиране на данъчни документи по чл.116 ЗДДС процесните кредитни известия, които както се мотивира не съответстват на предвидено по чл.115, ал.1 ЗДДС, също не съответстват и на предвиденото в обсъдената преходна разпоредба.

108 По тези съображения, съдът следва да приложи към всички останали фактури за авансови плащания, по които не са издадени нотариални актове параграф 23 от ПЗР на ЗДДС – ДВ бр. 99/2012г., в сила от 01.01.2012г. – така в казуса по Решение № 5912 от 26.04.2013г. на Върховен административен съд по адм.д.8329/2012г., VIII отделение. Посоченото правно положение съответства и на принципа по чл. 2, т.1 от ЗДДС, установен и в практиката на съда на Европейския съюз - с данък върху добавената стойност се облага всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга, т.е. не плащанията, а доставките подлежат на облагане с данък. Поради това след като закона предвижда анулиране на всички авансови плащания към определена дата поради липса на доставка, плащанията сами за себе си не са облагаеми с данък върху добавената стойност по смисъла на последната разпоредба от закона.

109 Поради това съдът следва да постанови отмяна на РА в частта, в която за съответните данъчни периоди е начислен ДДС и лихви по фактури за авансови плащания, по които не са извършени доставки на право на строеж или на сграда и ли част от сграда, подробно описани по фактите.

III. По непризнато право на приспадане на данъчен кредит по доставки от [фирма], съдът по фактите установи следното:

III.1. По фактите в тази м част на оспорването съдът приема следното

110 С РА не е признато право на данъчен кредит по издадени от [фирма] по съображения, че не са изпълнени условията в чл. 68 , ал. 1 , т. 1 и чл. 69 , ал. 1 , т. 1 от ЗДДС по следните фактури:

- за данъчен период м. 09.2007 г. - данъчен кредит в размер 8192,68 лв. по фактури № 6/ 01.09.2007 г. с данъчна основа (ДО)12834,00лв. и ДДС 2566,80лв. с предмет на доставката „гипсова машинна мазилка , грунд бетон контакт ,ъгъл шина за мазилка“; № 7/ 01.09.2007 г. с ДО 25927,00лв. и ДДС 5185,40лв. и № 9/18.09.2007 г. с ДО 2202,42лв. и ДДС 440,48лв., и двете с предмет строителни материали.

-за данъчен период м. 10.2007 г. по ф. № 44/24.10.2007 г. с данъчна основа 8174,10лв. и ДДС 1634,82лв., с предмет строителни материали .

-за данъчен период м. 12.2007 г. данъчен кредит в размер 1731,30 лв. по фактури № 47/29.10.2007г. с ДО 6398,70лв. и ДДС 1279,74лв. с предмет на доставката „СМР по протоколи 1,2 об. Г.“; № 49/02.11.2007 г. с ДО 2257,81лв. и ДДС 451,56лв. с предмет строителни материали.

111 Дружеството не е представило на ревизията оригинали от фактури № 6 / 01.09.2007г., ф. № 44/ 24.10.2007г. , ф. № 47 / 29.10.2007г.и ф. № 49/ 02.11.2007 г., а от представеното копие на тези фактури както и във всички останали фактури, представени в оригинал, липсвал задължителен реквизит - дата на възникване на данъчното събитие на доставката или дата на плащане /при аванс/, изискване по чл.114,ал.1,т. 10 от ЗДДС - „фактурата задължително съдържа дата на която е възникнало данъчното събитие на доставката, или датата,на която е получено плащането." Въз основа на това за всички фактури от този доставчик е направен извод, че не е изпълнено изискването по чл. 71,т.1 ЗДДС от дружество да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит, тъй като не е изпълнено условието да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 ЗДДС, в който данъкът е посочен на отделен ред-по отношение на доставки на стоки или услуги, по които е получател.

112 Поради непредставянето на фактурите по време на ревизията в оригинал, в РА и РД са изложени доводи за неизпълнение на предвидената процедура по чл. 58, ал. 2 от ЗДДС при загубване или

унищожаване на данъчен документ.

113 На доставчика „М. 2007” в хода на ревизията е връчено ИПДПОЗЛ изх. № ИТ-00-1982/18.09.2009г., изпратено два пъти, получено на 11.11.2009 г. от упълномощено лице Г. К.. Със същото са изискани заверени копия на всички фактури издадени на жалбоподателя, както и доказателства за наличие на ресурси – материални и трудови за извършване на доставките към жалбоподателя, но не са представени нито исканите фактури нито други документи. Във връзка с искането е изготвен Протокол за извършена насрещна проверка №14-900199-1026 / 14.12.2009 г., въз основа на това е направен извод, че не са представени доказателства за наличие на доставка.

114 Пред съда са представени в оригинал фактури № 47/29.10.2007г., №49/02.11.2007г., № 9/18.09.2007. и №16/19.11.2007г., а фактура № 8 / 01.09.2007г. е силно избеляла, което не дава основание да се прецени съставлява ли оригинал. В тези фактури също не е посочена дата на възникване на данъчното събитие. Освен това не са представени в оригинал фактури № 6/ 01.09.2007г. и № 44 /24.10.2007г. и пред съда.

115 Представени са доказателства за плащане по фактурите: банкови бордера и банкови парагони по следните фактури от 02.11.2007г. за плащане по фактури 09/18.09.09г., № 44/24.10.2007г. и 47/29.10.2009г. - за частично плащане, по ф. 7/01.09.2007г. и за плащане от 06.08.2008г. по ф.№05/06.08.2007г. Освен тези доказателства по делото не са ангажирани други по оспорването в тази част.

III.2.Правни изводи на съда по оспорването на непризнатото право на данъчен кредит.

116 Съдът намира жалбата за неоснователна в тази част. На първо място както се мотивира по-горе, на облагане с данък добавена стойност както следва от чл.2,т.1 ЗДДС подлежат доставките, а не плащанията. Неоснователни са доводите на жалбоподателя, че само въз основа на плащанията следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит. Поради това плащането не следва да се преценява само за себе си, без да е обвързано от задължение за изпълнение на насрещна престация, свързана с облагаема доставка.

117 Съдът намира за правилни мотивите на РА за допуснато формално нарушение при съставянето на фактурите относно посочването на датата на данъчното събитие - по чл.114, ал.1,т.10 ЗДДС и в този смисъл правилен е изводът, че не е налице основанието по чл.71,т.1 от същия закон дружеството да упражни правото си на приспадане, тъй като не притежава документ, съответстващ на изискванията за съставянето му по първата разпоредба.

118 Непълнотата на фактурата като счетоводен документ не може да се замести и не се установява от други доказателства по делото. Неоснователни са доводите в жалбата, че административният орган не е

проявил достатъчна активност да събере доказателства за настъпване на данъчното събитие, освен това е имал и сам процесуалната възможност да ангажира доказателства и пред съда за действително настъпило данъчно събитие съобразно вида на доставката – за момента на предаването на стоките – съобразно чл.24,ал.2 от ЗЗД вр. чл. 6 от ЗДДС и момента на завършване на услугите – съобразно чл.12 от ППЗДДС вр. чл. 9 ЗДДС.

119 Възникването на данъчното събитие е в пряка зависимост от действителното осъществяване на доставките. По делото не са представени договори и доказателства за предаването на стоките респективно за завършване на услугите, които следва да съществуват както в счетоводството на жалбоподателя така и при доставчика, както и доказателства, че прекият доставчик действително е осъществил доставките – разполага с необходимите материални и човешки ресурси за осъществяване на доставките, и на второ място – тези ресурси са употребени за извършването им – чрез извършени разходи по предоставяне на услугите или за придобиването и съхранението на стоките.

120 Тъй като факта на възникване на данъчното събитие не е доказан по делото, изцяло основателни са мотивите на органите по приходите за непризнаване на правото на данъчен кредит. Същите правилно са приложили правилото по чл.37,ал.4 от ДОПК – поради непредставяне на документи по ИПДПОЗЛ са извършили преценка въз основа на наличните. Това съответства и на принципа за служебното начало при събирането на доказателства по чл. 5 ДОПК – спазването на същия е обвързано от предвидените в закона способности за събирането на доказателства. В случая са използвани предвидени в закона способности – чрез връчване на ИПДПОЗЛ и извършване на насрещни проверки. Съдът изрично е указал на страните тежестта на доказване, но жалбоподателят не е изпълнил задължението си по чл.154 ГПК за доказване на всички факти, от които черпи правото си на приспадане на данъчен кредит.

121 По тези съображения жалбата в тази част е неоснователна.

По горните правни съображения – частична основателност на жалбата, съдът следва да отхвърли жалбата съответно да отмени и измени РА по данъчни периоди както следва:

122 Съдът следва да ОТХВЪРЛИ ЖАЛБАТА срещу РА в частта за:

а) начислен ДДС в размер на 7 011,96лв. за данъчен период м. 12. 2005г. по мотивите, изложени по т. I.

б) непризнато право на данъчен кредит по доставки от М. 2007” Е. както следва: **за данъчен период м. 09.2007 г. - в размер 8192,68 лв.** по фактури № 6/ 01.09.2007 г. ;№ 7/ 01.09.2007 г.и № 9/18.09.2007 г.; **за м. 10.2007 г. в размер на 1634,82 лв.** по фактура. № 44/24.10.2007 г.; **м. 12.2007 г. - в размер 1731,30 лв.** по фактури № 47/29.10.2007г. и № 49/02.11.2007 г.,

Г) в частта за начислени задължения за ДДС по фактури за авансови плащания, по които е издаден нотариален акт:

за данъчен период м. 10.2006г. – за начислен ДДС 44 482,24 лв., по фактури № 125/04.10.2006г.; № 131/16.10.2006г. № 134/18.10.2006г. и № 138/27.10.2006г.; м. 12.2006г. – за начислен ДДС 13 256,45 лв., по фактура № 173/18.12.2006г.; м. 01.2007г. – за начислен ДДС 13 664,73 лв. по фактура № 1/03.01.2007г.; м. 05.2007г. – за начислен ДДС 5483,28 лв. по фактура № 26/16.05.2007г.; м. 08.2007г. – за начислен ДДС 3 968,45 лв. по фактури № 53/01.08.2007г. и № 61/22.08.2007г.; м.11.2007г. – за начислен ДДС 12303,52 лв. по фактури № 80/02.11.2007г. и № 84/15.11.2007г.; за м.01.2008г. – за начислен ДДС 7882,20 лв. по фактура № 123/17.01.2008г.; м.02.2008г. – за начислен ДДС 13607,11 лв. по фактури № 140/22.02.2008г. и № 137/18.02.2008г.; м.03.2008г. – за начислен ДДС 2709,06 лв. по фактури № 142/01.03.2008г. и № 144/01.03.2008г.; м.04.2008г. – за начислен ДДС 7033,65 лв. по фактура № 165/09.04.2008г.; м.05.2008г. – за начислен ДДС 1361,55 лв. по фактура № 183/13.05.2008г.; м.11.2008г. – за начислен ДДС 416,90 лв. по фактура № 216/03.11.2008г.; м.12.2008г. – за начислен ДДС 10019,40 лв. по фактури № 242/16.12.2008г., № 244/19.12.2008г. и № 245/19.12.2008г.

Д) ведно с произтичащите задължения за лихви от горните доначисления и отказано право на приспадане.

123 Съдът следва да ОТМЕНИ РА в частта за данъчните периоди, в които са установени задължения само по фактурите, към които е приложим параграф 23 от ДР на ЗДДС: за м. 07 на 2006г. – за начислен ДДС 6 921,92 лв. по фактура № 97/03.07.2006г.; м. 09.2006г. – за начислен ДДС 33 490,73 лв., по фактури № 113 / 01.09.2006г. № 114 / 08.09.2006г.; м. 02.2007г. – за начислен ДДС 6274,62 лв. по фактура № 8/01.02.2007г.; за м. 03.2007г. – зае начислен ДДС 17 919,11 лв. по фактури № 15/09.03.2007г.; № 16/14.03.2007г. на стойност 28631,70. и ДДС 00 лв., № 17/14.03.2007г.; м. 04.2007г. – за начислен ДДС 13 551,77 лв. по фактури № 20/05.04.2007г. и № 22/25.04.2007г.; м. 06.2007г. – за начислен ДДС 10 419,67 лв. по фактура № 28/01.06.2007г. № 32/02.06.2007г.; м.08.2008г. – за начислен ДДС 327,43 по фактура № 198/14.08.2008г.; м.09.2008г. – за начислен ДДС 2045,47 лв. по фактура № 203/26.09.2008г.; ведно с произтичащите задължения за лихви от посочените главници.

124 Съдът следва да ИЗМЕНИ РА в частта за начисления ДДС за останалите данъчни периоди - данъкът остане начисленият с РА само по фактурите, по които има издаден нотариален акт както следва: за данъчен период м. 08.2006г.– от начислен ДДС 37 774,59 лв., следва да бъде изменен на ДДС в размер на 20 379,54 лв., начислен по фактури № 105/02.08.2006г. – ДДС 8459,15 лв. и № 110/16.08.2006г. – ДДС 11

920,54 лв.;за м. 11.2006г. – от начислен ДДС 19 983,97 лв., следва да бъде изменен на ДДС 10 849,96 лв. по фактура № 142/13.11.2006г.;за м. 07.2007г. – от начислен ДДС 7 246,50 лв. ., следва да бъде изменен на ДДС 1629,77 лв. начислен по фактура № 44/04.07.2007г. ;за м. 09.2007г. – от начислен ДДС 17641,34 лв. следва да бъде изменен на ДДС 1776,48 лв. начислен по фактура № 64/05.09.2007г. ;за м.10.2007г. – от начислен ДДС 10 447,16 лв. следва да бъде изменен на ДДС 9 863,34лв., начислен по фактури № 74/16.10.2007г. – ДДС 3942,62лв. и № 75/18.10.2007г. – ДДС 5913,72 лв.;за данъчен период м.12.2007г. – е начислен ДДС 16897,05 лв. следва да бъде изменен на данъка по фактури № 108/21.12.2007г. – ДДС 3778,66 лв. и № 110/28.12.2007г. – ДДС 7089,88 лв., ведно с произтичащите задължения за лихви, съразмерно на намалението на главниците.

По изложените правни и фактически съображения, съдът на основание чл.160,ал.1 от ДОПК

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ПО ЖАЛБА на [фирма]– [населено място], с ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт №140900267/12.02.2010 г. на орган по приходите при ТД на НАП С., офис П., в частта за ДОПЪЛНИТЕЛНО НАЧИСЛЕН ДДС за данъчни периоди както следва: за м. 07 на 2006г. – за начислен ДДС 6 921,92 лв. по фактура № 97/03.07.2006г.; м. 09.2006г. – за начислен ДДС 33 490,73 лв., по фактури № 113 / 01.09.2006г. № 114 / 08.09.2006г.; м. 02.2007г. – за начислен ДДС 6274,62 лв. по фактура № 8/01.02.2007г. ; за м. 03.2007г. – зае начислен ДДС 17 919,11 лв. по фактури № 15/09.03.2007г.; № 16/14.03.2007г. на стойност 28631,70. и ДДС 00 лв., № 17/14.03.2007г.; м. 04.2007г. – за начислен ДДС 13 551,77 лв. по фактури № 20/05.04.2007г. и № 22/25.04.2007г. ; м. 06.2007г. – за начислен ДДС 10 419,67 лв. по фактура № 28/01.06.2007г. № 32/02.06.2007г. ; м.08.2008г. – за начислен ДДС 327,43 по фактура № 198/14.08.2008г. ; м.09.2008г. – за начислен ДДС 2045,47лв. по фактура № 203/26.09.2008г. , ВЕДНО С УСТАНОВЕНИТЕ ЗАДЪЛЖЕНИЯ ЗА ЛИХВИ за посочените гладвници.

ИЗМЕНЯ ПО ЖАЛБА на [фирма]– [населено място], с ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт №140900267/12.02.2010 г. на орган по приходите при ТД на НАП С., офис П., в частта за допълнително начислен ДДС по фактури за авансови плащания за данъчни периоди както следва: за данъчен период м. 08.2006г.– от начислен ДДС 37 774,59 лв., следва да бъде изменен на ДДС в размер на 20 379,54 лв. , начислен по фактури № 105/02.08.2006г. – ДДС 8459,15 лв. и № 110/16.08.2006г. – ДДС 11 920,54 лв.;за м. 11.2006г. – от начислен ДДС 19 983,97 лв., следва да бъде изменен на ДДС 10 849,96 лв. по фактура № 142/13.11.2006г.;за м. 07.2007г. – от начислен ДДС 7 246,50 лв. ., следва да бъде изменен на ДДС 1629,77 лв. начислен по фактура № 44/04.07.2007г. ;за м. 09.2007г. – от начислен

ДДС 17641,34 лв. следва да бъде изменен на ДДС 1776,48 лв. начислен по фактура № 64/05.09.2007г. ;за м.10.2007г. – от начислен ДДС 10 447,16 лв. следва да бъде изменен на ДДС 9 863,34лв., начислен по фактури № 74/16.10.2007г. – ДДС 3942,62лв. и № 75/18.10.2007г. – ДДС 5913,72 лв.;за данъчен период м.12.2007г. – е начислен ДДС 16897,05 лв. следва да бъде изменен на данъка по фактури № 108/21.12.2007г. – ДДС 3778,66 лв. и № 110/28.12.2007г. – ДДС 7089,88 лв., както и установените задължения за лихви за главниците по всеки от посочените данъчни периоди – изменят се съразмерно на намалението на главниците.

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма]– [населено място], с ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт №140900267/12.02.2010 г. на орган по приходите при ТД на НАП С., офис П., в частта за:

А) начислен ДДС в размер на 7 011,96лв. за данъчен период м. 12. 2005г.

Б) непризнато право на данъчен кредит по доставки от [фирма] за данъчни периоди както следва: м. 09.2007 г. - в размер 8192,68 лв. по фактури № 6/ 01.09.2007 г. ;№ 7/ 01.09.2007 г.и № 9/18.09.2007 г.; за м. 10.2007 г. - в размер на 1634,82 лв. по фактура № 44/24.10.2007 г.; за м. 12.2007 г. - в размер 1731,30 лв. по фактури № 47/29.10.2007г. и № 49/02.11.2007 г.,

В)в частта за начислени задължения за ДДС по фактури за авансови плащания, за данъчни периоди както следва: м. 10.2006г. – за начислен ДДС 44 482,24 лв., по фактури № 125/04.10.2006г.; № 131/16.10.2006г. № 134/18.10.2006г. и № 138/27.10.2006г. ;м. 12.2006г. – за начислен ДДС 13 256,45 лв. по фактура № 173/18.12.2006г.; м. 01.2007г. – за начислен ДДС 13 664,73 лв. по фактура № 1/03.01.2007г. ; м. 05.2007г. – за начислен ДДС 5483,28 лв. по фактура № 26/16.05.2007г. ; м. 08.2007г. – за начислен ДДС 3 968,45 лв. по фактури № 53/01.08.2007г. и № 61/22.08.2007г.; м.11.2007г. – за начислен ДДС 12303,52 лв. по фактури № 80/02.11.2007г. и № 84/15.11.2007г. ; за м.01.2008г. – за начислен ДДС 7882,20 лв. по фактура № 123/17.01.2008г.; м.02.2008г. – за начислен ДДС 13607,11 лв. по фактури № 140/22.02.2008г. и № 137/18.02.2008г.; м.03.2008г. – за начислен ДДС 2709,06 лв. по фактури № 142/01.03.2008г. и № 144/01.03.2008г.; м.04.2008г. – за начислен ДДС 7033,65 лв. по фактура № 165/09.04.2008г.; м.05.2008г. – за начислен ДДС 1361,55 лв. по фактура № 183/13.05.2008г.; м.11.2008г. – за начислен ДДС 416,90лв. по фактура № 216/03.11.2008г.; м.12.2008г. – за начислен ДДС 10019,40 лв. по фактури № 242/16.12.2008г. , № 244/19.12.2008г. и № 245/19.12.2008г.

Г) ведно с произтичащите задължения за лихви от горните доначисления и отказано право на приспадане на данъчен кредит.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен

административен съд в 14-дневен срок от получаване на препис от същото.

Административен съдия: