

РЕШЕНИЕ

№ 3485

гр. София, 20.05.2016 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12
състав,** в публично заседание на 09.11.2015 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **3256** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Р. К. Р. с ЕГН [ЕГН] от [населено място], срещу Ревизионен акт (РА) №1006489/14.03.2011 година, изменен с Решение №988/13.06.2011 година на Директор на Дирекция” О.”, понастоящем директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, за установено задължение по ЗДДФЛ за 2008г. в размер на 31 698,30 лв., ведно със съответните лихви след изменението.

Процесното производство е второ по ред по разглеждане на жалбата, след като с Решение № 3299/11.03.2013г. по адм.д.7026/2012г. на Върховен административен съд е отменено Решение №1988/10.04.2012г. на АССГ по адм.д. 6641/2011г., с което РА е обявен за нищожен. Видно от мотивите на решението на касационната инстанция е прието, че заповедта за възлагане на ревизия и заповедта за определяне на компетентен орган по издаването на РА са издадени от компетентен орган – Е. Д., оправомощен по чл.112 ДОПК със Заповед № РД-01-06/2010г. на директора на ТД на НАП С.. Прието е, че доколкото с отмененото решение съдът не е решил делото по същество, актът му е постановен при непълно съдебно следствие, което налагало връщане на делото на друг съдебен състав, който да формира изводи по законосъобразността или незаконосъобразността на РА. Следователно, настоящият съд следва да се произнесе по съответствието на РА с материалния закон.

Становища на страните:

С жалбата се иска отмяната на РА, по съображение неправилно органът по приходите не е взел под внимание, възраженията му по прилагането на чл.33,ал.1 Закона за данък върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) – документално доказаната цена, като пояснява, че не е включен размера на ДДС по данъчна фактура 114/26.08.2008г. в размер на 119957,82лв. и сумата от 581936,40лв., представляваща цената на правото на строеж, при определяне на „цената на придобиване на имуществото по ал. 6 на посочената разпоредба. Същевременно в жалбата се признава, че посоченото възражение е прието за основателно от ответник, в резултат на което е намален размерът на данъка. Неправилно обаче ревизиращите органи и директорът на дирекцията приели, че застроената площ е 1616,49 кв.м., а не 1227,99лв., на базата на която площ се определя стойността на 1 кв.м. Също посочва, че разгънатата застроена площ на жилищната сграда, определена в НА №16/09.11.2004г. за учредяване на правото на строеж, и която насрещната страна се е задължила да построи, е в размер на 1237,99кв.м. По това спорно обстоятелство се иска от съда да допусне съдебно-техническа експертиза, както и съдебно-счетоводна, която да извърши проверка в счетоводството на инвеститора на строителството. В хода на производството подробно са формулирани задачи по двете експертизи. В ход по същество при първото разглеждане на делото, жалбоподателят чрез упълномощен адвокат К. иска от съда да уважи жалбата и присъди разноски.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на НАП. В подробни писмени бележки, представени при първото разглеждане на делото, поддържа изцяло мотивите, изложени в решението, с което РА е изменен. Счита се на първо място, че сумите от продажбата на апартаментите не попадат в хипотезата на чл. 13,ал.1, т.26 ЗДДФЛ. Счита за неправилно определянето на цената на кв.м. от вещото лице, изложено в допълнително заключение на съдебно-техническата експертиза. Д. е, че фактура № 0...1/09.11.2004г. е анулирана с кредитно известие № 0...113/26.08.2008г. и издадена фактура 114/26.08.2008г., анулираната фактура била издадена предварително вр. бъдещите СМР за учреденото право на строеж, а втората фактура е издадена въз основа на реални стойности на правото на строеж. Счита жалбата за неоснователна и по отношения на твърденията за неправилно определяне на застроената площ, отново с посочената площ по двете фактури – по първата 1 616,49 кв.м., а тезата на жалбоподателя за площ от 1237,99лв. счита за неподкрепена.

Представителят на СГП прокурор Р., при първото разглеждане на делото е дал заключение за неоснователност на предявената жалба.

По делото са изслушани заключения по съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертизи и приети доказателствата по административната преписка, както и допълнително представени от името на жалбоподателя за процесните имоти.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка по чл.160,ал.2 ДОПК на оспорения акт, изменен с решението на ответника, прие за установено от фактическа и правна страна

следното:

Предмет на ревизията е установяване на задължения по ЗДДФЛ на жалбоподателя за 2008г. Извършени са действия по реда на чл.122-124 ДОПК, но при събиране на доказателствата е установено, че има съответствие между имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, е продължила по общия ред, както изрично е посочено и в решението на ответника. Следователно, данъчната основа за облагане на дохода следва да бъде установена по материалния данъчен закон – в случая ЗДДФЛ.

Р. К. Р. е подал за 2008 г. Г. с декларирани единствено приходи от доходи от наем в размер на 2 400 лв., годишна данъчна основа след приспадане на законоустановените разходи 2 160 лв. и дължим ДДФЛ от 216 лв., внесен на 30.04.2009 г. Не е декларирал доходи от продажба на апартаменти през 2008 г.

В декларация жалбоподателят е посочил продажбата на три апартамента, за което е представил доказателства, а именно: за продадени на 06.06.2008г. по Нотариален акт № 24 два апартамента в [населено място], [улица], вх.Б, за цена 130 896 евро, и за цена 144 774 евро на купувача [фирма]; за продаден на 10.11.2008г. по нотариален акт №180 един апартамент в гр С., [улица], вх. Б, за цена 80 000 евро, на купувач [фирма].

Жалбоподателят е декларирал също, че продадените три броя апартаменти са придобити по реституция, по която причина не са декларирани в Г. за 2008г.

По делото са представени доказателства – л.126 и сл. с административната преписка, представляващи две заповеди от 1991г. за отмяна на отчуждаване на недвижими имоти, находящи се в местността ж.к. М. ливади в [населено място], на [улица], който адрес е посочен и в нотариалните актове за продажба на апартаментите от жалбоподателя, както и в Нотариален акт №16. том. I., рег. №5493 от 09.11.2004 г. за учредяване на право на строеж.

Според ревизиращите органи, имуществата, които са продадени от ревизираното лице през 2008 г. (въпросните апартаменти) не могат да се квалифицират като придобити от реституция, а са получени в резултат на последващи сделки Фактът, че имуществото върху което е учредено правото на строеж (земята) е придобито по реституция има отношение само при осъществяването на тази именно сделка (учредяването на правото на строеж), но не и спрямо придобитото от нея. Ето защо, сумите които са получени от продажбата на апартаментите, не попадали в обхвата на чл. 13, ал. 1, т. 26 от ЗДДФЛ. Също е прието, че съгласно чл. 13, ал. 1, т. 1, буква "а" от същия закон не са облагаеми доходите от продажба или замяна на един недвижим жилищен имот, независимо от датата на придобиване на имота. Тази разпоредба е приложена за продажбата на апартамента за сумата от 144 774 евро на 06.06.2008 г. с НА № 24 на купувача [фирма], Този доход е приет за необлагаем.

Правният спор по делото се свежда до определяне на доходите от продажби на недвижими имоти по реда на чл.33,ал.1 ЗДЛ на жалбоподателя за имотите – два апартамента, продадени на 06.06.2008г. по Нотариален акт № 24 за цена 130 896 евро на купувача [фирма] и на 10.11.2008г. по нотариален акт №180 за цена 80 000 евро, на купувач [фирма].

Видно от Нотариален акт №16 от 09.11.2004г., жалбоподателят като собственик на урегулиран поземлен имот (УПИ), находящ се в [населено място], [улица], цялото с площ от 980 кв.м. и 120 кв.м. по регулация, представляващо парцел III /трети/ от кв. 8,

пл. № 741 по плана на [населено място], местността „М. ливади“, е учредил в полза на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], право на строеж върху 78 % от УПИ, за изграждане на жилищна сграда с две секции „А“ и „Б“, състояща се от един подземен етаж /сутерен/, Секция „А“- 8 етажна плюс приземен и тавански жилищни, като учредителят си е запазил правото на строеж за недвижими имоти, част от същата сграда, описани по т.1 от Раздел I от акта, по т.2 от същия раздел са описани имотите от сградата, за които е учредено правото на строеж на дружеството. Видно от т. 8 и 9 от Раздел I, след построяване на сградата и получаване на имотите по т.1 и подписване на протокола за конструкция, учредителят се е задължил да прехвърли на дружеството или посочени от него лица идеални части от земята, съответстваща на обектите, притежавани от тях.

Срещу учреденото право на строеж, описано в т.2 от раздел I по нотариалния акт, дружеството се е задължило да построи в със собствени средства и труд обектите по буква А, т.1 -26 на Раздел I от нотариалния акт, всеки описан подробно с площ и разположение.

Жалбоподателят е придобил и станал собственик след построяването на сградата на следните имоти: 3 паркоместа, 1 мазе, 2 гаража, 5 магазина, 12 апартамента, 3 тавански склада,находящи се в сграда на адрес: [населено място], [улица], построени срещу учреденото право на строеж върху урегулиран поземлен имот, пл. № 741, кв. 8, парцел III по плана на [населено място], м. „М. ливади“.

При подписването на НА 16/2004г., от [фирма] е издадена опростена фактура № 1/09.11.2004 г. на стойност 581 936,40 лв. и с предмет на доставката „Закупуване на право на строеж срещу бъдеща строителна услуга, съгласно НА. Във фактурата е посочено количество /площ/ 1 616,49 кв.м. и единична цена 360,00 лв. с обща стойност на сделката 581 936,40 лв.

На 26.08.2008г. за сградата е издадено Разрешение за ползване, представено по делото. На същата дата от Р. 17 Е. е издадено Кредитно известие №113/26.08.2008г. за фактура №1/09.11.2004г., издадена е и фактура № 114/26.08.2008 г. на стойност 599 789,10 лв. и ДДС 119 957,80 лв. За последната фактура е прието, че е посочена в дневника за продажби за съответния данъчен период от дружеството. Тази фактура е с предмет на доставката „Извършени СМР“ съгласно НА № 16, том III, рег. .№ 5493, дело № 381 от 2004 г. с данъчна основа 599 789,10 лв. и ДДС 119 957,82 лв..

Според органите по приходите фактура №114/26.08.2008г. документира цената на имотите срещу учреденото право на строеж от страна на жалбоподателя, представляваща разходите за построяването им от дружеството –данъчната основа по фактурата и ДДС. Формирането на тази цена е мотивирано от ответника с обстоятелството, че жалбоподателят е физическо лице и не можел да приспадне ДДС. Такъв довод е изложен от жалбоподателя в жалбата му срещу РА и приет за основателен от ответника. При тези данни е изчислена цена на придобиване пропорционално на 1кв.м. и за 1616,49кв.м. разгъната застроена площ за имотите на жалбоподателя. В съответствие с това е изчислена документално доказаната цена на придобиване на двата апартамента съответно от 84.95кв.м. и 55.81кв.м. Тази цена е сравнена с продажната цена на двата апартамента – общо 412 476,72лв. Върху положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване за двата апартамента, при нормативно признати разходи от 10%, съгласно чл.33, ал.1 ЗДДФЛ, е установен облагаем доход и определен данък върху тази основа при ставка 10%.

Ответникът е приел за неоснователен доводът на жалбоподателя, че в цената на

придобиване на апартаментите следва да се включи и стойността по фактура №1/09.11.2004г. - 581 936,40 лв. Съображенията на ответника са, че фактурата е анулирана с издаденото Кредитно известие №113/26.08.2008г., получено и подписано от жалбоподателя и, второ, издадена е нова фактура № 114/26.08.2008г., която посочвала реалната цена на извършените строителни услуги срещу учреденото право на строеж. Също е приет за неоснователен и доводът на жалбоподателя да се вземе предвид застроена площ 1 237.99 кв.м. при определянето на стойността на 1 кв.м. Ответникът е приел по този въпрос, че при издаване на фактура № 1/09.11.2004 г. и след това КИ № 0..113/26.08.2008 г. доставчикът [фирма] е посочил извършване на бъдеща строителна услуга на площ 1616,49 кв.м. В нотариалния акт за учредяване на правото на строеж са посочени площите на всеки обект от сградата и съответните идеални части също към всеки обект.

По горните съображения, ответникът е приел цена на придобиване общо на всички имоти от жалбоподателя в размер на 719 746,92 лв., като при площ от 1 616,49 кв.м., цената на 1 кв.м. е изчислена на 445,25 лв. Тази цена е приета за документално доказана, и въз основа на нея е изчислена цена на придобиване на двата броя апартаменти в размер на 62 673,39 лв. (84.95 кв.м. + 55.81 кв.м.= 140.76 кв.м. x 445,25 лв./кв.м.). При тези данни и на основание чл.33, ал.1 ЗДДФЛ, положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на същите имоти е изчислена в размер на 349 803,33 лв., приспаднати са 10% разходи - 34 980,33 лв., в резултат на което облагаемият доход от тези продажби е установен в размер на 314 823 лв. Данъкът върху последната сума – 10%, следвало да бъде 31 482,30 лв., а не посочения в РА 32 422,30 лв. Ответникът е съобразил и декларирания от жалбоподателя доход и дължим данък от 216 лв. Въз основа на това е определил общо дължим данък по чл.48 от ЗДДФЛ за 2008 г. в размер на 31 698,30 лв. при установен такъв при ревизията от 32 422,30 лв.

По тези съображения, ответникът е изменил РА №1006489/14.03.2011г. с Решение №988/13.06.2011г., като установеното с РА задължение по ЗДДФЛ за периода 01.01.2008 г. -31.12.2008г. в размер на 32 422,30лв. е определено на 31 698,30лв., ведно със съответните лихви.

При първото разглеждане на жалбата по дело 6641/2011г. са изслушани заключение на вещо лице по съдебно-техническа експертиза, което в отговор на поставените задачи е изчислило обща разгъната площ на съответните обекти в сградата, придобити от жалбоподателя. Посочено е, че мазетата и таванските помещения не са самостоятелни обекти в сградата, изразено е и становище, че паркоместата също не са самостоятелен обект вр. параграф 5, т.39 от ДР на ЗУТ. Такива са останалите обекти: магазини, апартаменти, подземни гаражи. Според вещото лице, разгънатата застроена площ на имотите на жалбоподателя е 1330,38 кв.м. като се е позовало на чл.9, ал.2 от наредба 7 от 22 декември 2003г. за правила и нормативи за устройство на отделните видове територии и устройствени зони. Вещото лице по съдебно-счетоводната експертиза по това дело е посочило различни варианти, в това число по обща стойност на придобиване, включваща стойностите по фактури №1/2004г. и №114/2008г. както и само по втората фактура, в това число при вариант 1616,49 кв.м. разгъната застроена площ на имотите на жалбоподателя и при 1330,38 кв.м, изчислена от вещото лице по съдебно-техническата експертиза при първото разглеждане на делото. И двете вещи лица са изслушани от настоящия съд и поддържат заключенията си.

Отделно от дадените заключения при първото разглеждане на жалбата, пред настоящия съд са изслушани заключения на вещи лица за следното:

1) За пазарната цена на учреденото право на строеж и каква е пазарната цена на 22% от разгънатата застроена площ на сградата, изградена съобразно НА 16/2004г. По първата задача – за пазарната цена на правото на строеж вещото лице е взело предвид описанието на имотите по нотариалния акт, посочило е, че не е налице информация за сделки с подобни обекти в района на оценявания обект към ноември 2004г., работило е с офертни цени, публикувани в списание Софийски имоти бр.37-44/2004г., като е посочило, че е използвало метода на сравнимите неконтролирани цени. Така вещото лице е определило стойност в размер на 1 435 325 лв. пазарна стойност на учреденото право на строеж.

При определяне на пазарната стойност на 22% от разгънатата застроена площ на сградата. Вещото лице е изложило същите съображения и определило пазарна стойност на 22% от разгънатата застроена площ на сградата 1 841 252 лв. без включено право на строеж – 1 436 177лв. към 09.11.2004г., датата на Нотариалния акт за учредяване на правото на строеж, и в размер на 3 011 952 лв. и без включено право на строеж 3 011 952 лв. към 26.08.2008г., датата на издаване на фактура №114/2008г.

2) За стойността на СМР за изграждане на обектите, които стават собственост на жалбоподателя след построяването на сградата по НА 16/2004г. Тази себестойност на обектите е изчислена към месец 11.2004г. (учредяване на правото на строеж) и към м.08.2008г. (издаване на разрешението за ползване, съответно фактура 114 от същата дата). Стойностите според вещото лице са 726 136 лв. към първата дата и 1 173 041лв. към втората дата. Стойностите са изчислени на базата на средни строителни цени за кв.м. бруто площ за подобни обект, публикувани в сп. Строителен обзор, като е взето състоянието на обектите, описани в нотариалния акт за учредяване на правото на строеж, и в което състояние следва да бъдат предадени на жалбоподателя.

3) За стойността на положителната разлика между продажната цена на апартаментите и цената на придобиване, изчислена въз основа на заключението на вещото лице за цените на имотите по себестойност, както и за размера на данъчното задължение – л. 108 от делото. Взети са квадратури на апартаментите 96,96 кв.м. (за апартамент 16Б) и 55,81 кв.м. (за апартамент 5Б), които площи са посочени от вещото лице по техническата експертиза на л.83 от делото. Въз основа на тези данни е изчислена цена на придобиване на процесните два апартамента 120 135,68 лв., представляващи себестойността им съгласно т.2 от заключението на вещото лице по експертизата, обсъдено в предходната точка. Така е определена данъчна основа и дължим данък 26 310,69лв. (след приспадане на внесените суми по Г.). Вещото лице е изчислило по същия начин и дължимия данък при квадратура на апартамента 16Б - 84,95кв.м., като в този случай въз основа на себестойността на двата апартамента в лв. на кв.м. (780,68лв. за апартамент 16Б, и 796,29лв. за апартамент 5Б). При този вариант за 2008г. е определен облагаем доход 273 705, 30лв. и дължим данък по чл.48 ЗДДФЛ – 27 154,53лв. И при двете заключения вещото лице по икономическата експертиза е взело предвид себестойността, изчислена от вещото лице към 2008г.

При така установеното по фактите, по материалната законосъобразност на РА съдът формира следните правни изводи:

На първо място, съгласно чл.13, ал.2 ЗДДФЛ, не се смята за доход полученото при продажба или замяна на имущество, придобито по наследство, завет, дарение и на реституирано имущество, както и наследствата и даренията. При действието на тази специална разпоредба получената непарична престация при извършената от жалбоподателя замяна на полученото по реституция "имущество" – право на строеж, не се счита за доход, поради което не подлежи на деклариране и на облагане с данък върху доходите. По арг. от чл.33,ал.1 от същия закон, понятието "недвижимо имущество" включва и ограничените вещни права, т.е и правото на строеж. След като жалбоподателят е заменил ограничено вещно право върху придобит по реституция недвижим имот срещу посторяването на недвижими имоти, налице е хипотезата на чл.13, ал.2 ЗДДФЛ, поради което получената престация /строителна услуга, обективизирана в посторяването на имотите от сградата, описани в раздел I на НА 16/2004г., за които жалбоподателят запазва за себе си правото на строеж, не следва да се смята за облагаем доход.

Тази разпоредба обаче не намира приложение в случаите на последваща продажба или замяна на имуществото, получено по такъв начин, включително и чрез продажба, както е в процесния спор. В нормата на чл.13, ал.1 ЗДДФЛ са обхванати доходите, които са необлагаеми по смисъла на този закон, като липсва специално правно основание за такива да се считат и доходите от продажба на имущество, придобито по след учредено право на строеж върху реституиран имот.

Правото на строеж е част от правото на собственост върху реституиран недвижим имот, то съгласно чл.13, ал.1, т.26 ЗДДФЛ, доходите от този имот не подлежат на облагане по ЗДДФЛ.

С нотариалния акт за учредяване на правото строеж върху част от поземления имот, получен по реституция, като е запазил част от това право за себе си за посторяването на продадените впоследствие имоти, предмет на правния спор по делото, е придобил същите на основание чл. 92, ал.2 от Закона за собствеността – по приращение.

Сделка с недвижимо имущество, придобито по реституция представлява учреденото право на строеж върху част от поземления имот на Р. 17 О., в резултат на което жалбоподателят е получил като насрещна престация строителна услуга - посторяването на обектите в същата сграда, за които е запазил правото на строеж за себе си в сградата в същия имот. Тази сделка е необлагаема на основание чл. 13, ал.2 от ЗДДФЛ Съгласно тази разпоредба не се смята за доход полученото при продажба или замяна на имущество, придобито по наследство, завет, дарение и на реституирано имущество, както и наследствата и даренията.

При продажбата на процесните недвижими имоти – два апартамента през 2008 г., е включено вещно право върху имота, което жалбоподателят е получил по реституция и е необлагаемо на основание чл.13., ал.2 от ЗДДФЛ, представляващо частта, която е запазила за себе си при учредяване на правото на строеж за останалите имоти в същата сграда. Втората част от

продажбата представляват самите обекти от сградата - апартаменти, с мазе. Тъй като тези обекти, представляващи самостоятелни недвижими имоти, са придобити по силата на закона – чрез приращение по чл. 92 от Закона за собствеността, жалбоподателят се легитимира като собственик на същите към момента на продажбата им и в качеството и на собственик на правото на строеж върху поземления имот за същите. Няма друга сделка по прехвърляне на вещни права върху тези имоти между жалбоподателя и строителя. Такава сделка не е и възможна, защото строителят не притежава вещни права върху терена за тези имоти и не става техен собственик с построяването им.

По тези съображения, не следва да се вземат предвид каквито и да са стойности на учреденото право на строеж за имотите, в това число стойността по опростена фактура 1/2004г., издадена от Р. 17 О., доводът за обратното на жалбоподателя е необоснован от правна страна и не следва да бъде взет предвид. Също като облагаем доход не следва да бъде взето предвид прехвърленото по процесните нотариални актове за продажба на апартаментите вещно право върху имота, тъй като е получен по реституция и попада в обхвата на чл.13, ал.2 ЗДДФЛ. Следователно, следва да бъде взета предвид само застроената част на продадените недвижими имоти.

Уговорено е по НА 16/2004г., че имотите следва да бъдат предадени на жалбоподателя – в 15-дневен срок от окончателното им завършване, т.е. след издаването на издаването на разрешението за ползване, или м. 08.2008г. Предвид на обстоятелството, че се касае за договор за насрещна замяна на непарични престации, съгласно този нотариален акт, за момент на придобиване на дохода е приложим чл.11, ал.1, т.3 ЗДДФЛ. Според тази разпоредба получаването на доходът се смята за придобит на датата на получаването на престацията. Това общо правило е приложимо в хипотезата на чл. 33, ал.1 ЗДДФЛ, тъй като не е предвидено друго.

Съгласно чл.33, ал.1 от ЗДДФЛ данъчната основа при продажба или замяна на недвижимо имущество е разликата между продажната и цената на придобиване на това имущество.

В случая имуществото е придобито с построяването на сградата през 2008г. и са приложими предвидените в ЗДДФЛ правила за определяне на цената на придобиване по чл. 33, ал.6 от същия закон. Органите по приходите претендират, че издадените фактури от Р. 17 О. представляват документално доказана цена на придобиване на имуществото и тази стойност следва да се вземе предвид. Също и по съображение, че е издадена фактура през 2008г., който отразява действителната насрещна престация – строителната услуга.

Съгласно чл.33, ал.6 ЗДДФЛ, цената на придобиване по ал. 1 е по точка 1: документално доказаната цена на придобиване на имуществото, а по т.6. пазарната цена по чл.10, ал.4 на имуществото, придобито при замяна - в случаите на продажба/замяна на имущество, придобито при замяна. Няма спор по делото, че процесните апартаменти са придобити от жалбоподателя вследствие на замяна – срещу учреденото в полза на Р. 17 О. с НА 16/2004г. право на строеж. Поради това е приложимо правилото по чл.33, ал.6, т.6 ЗДДФЛ за определянето на цената на придобиване на процесните апартаменти. Както се обоснова по-горе за датата на получаване на дохода, по арг. от чл.11, ал.1, т.3 ЗДДФЛ, пазарната цена следва да бъде определена

към датата на получаване на непаричната престация.

Вещото лице по съдебно-техническата експертиза (л.48 от делото, изготвено от в.л. В.) е посочило по т.2 пазарна цена на 22% от разгънатата застроена площ на сградата, и към 26.08.2008г. аключението. Тази стойност обаче не е обоснована от вещото лице със стойност на извършени сделки с подобни обекти в района на оценявания обект и вещото лице е работило с офертни цени, публикувани в списание Софийски имоти бр.32/2008г. Съдът възприема фактическите цени за имотите по заключението на вещото лице по съдебно-техническата експертиза като обективни, получени в резултат на приложение на метода сравнимите неконтролирани цени, предвиден по параграф 1, т.10 от ДОПК, тъй като същото е използвало и коригиращи коефициенти за офертни цени, отразяващи опита му като специалист за разликите между офертните и продажните цени (0,95), които изводи на вещото лице не са подложени на съмнение от страните. Също използваните коефициенти за корекция не са оспорени. По тези съображения, като неоспорено и неопровергано от други доказателства по делото, съдът цени заключението на вещото лице за пазарните цени като доказателство по делото.

Въз основа на посоченото заключение на вещото лице и данните по делото, следва да бъде взета предвид пазарната цена на застроената площ към август 2008г., с който дружеството обезщетява учредителя - изчислените стойности на кв.м. за апартамент със складове в размер на 2329 лв. /кв.м. и за апартамент без складове – в размер на 2282 лв. на кв.м.

Предвид правилото на чл.33, ал.6, т.6 ЗДДФЛ, кредитираното заключение на вещото лице В., определянето на „пазарна цена“ въз основа на осреднени цени на строителството е неприложимо.

Що се касае до застроената площ на двата процесни апартаменти, действително от вещото лице по съдебно-техническата експертиза са посочени с площ 55,81 кв.м. и 96,96 кв.м., но тези площи съответстват на посоченото по НА 16/2004г., т.е. при учредяването на правото на строеж и става въпрос за бъдещи имоти. Видно от нотариалните актове за продажба на имотите, са посочени действителните площи, които жалбоподателят е получил фактически като насрещна престация и които са предмет на продажба. По тези съображения, следва да бъдат взети действителните застроени площи на продадените имоти, така както са посочени в нотариалните актове за продажбата им. При изчисляване на цената на придобиване на апартаментите е взета само предвид площ от 84.95 кв.м. + 55.81 кв.м.= 140.76 кв.м., представляваща застроената площ на апартаментите по нотариалните актове, което е правилно.

Също съдът съобрази, че при продажбата на първия апартамент – по НА 24/06.06.2010г., продажбата е извършена преди да е дължимо изпълнението на жалбоподателя по учреденото право на строеж, т.е. преди да е получен дохода. Видно от самия нотариален акт, в продажната цена са включени и правата, които жалбоподателят има по отношение на приключването на строителството. След като жалбоподателят е продал този имот в състоянието, в което следва да го получи от Р. 17 О., следва да бъде взето предвид именно това състояние на апартамента при определяне на цената, на която

жалбоподателят го е придобил.

Както се изложи по-горе, при определянето на дохода по чл.33,ал.1 вр. ДДФЛ, следва да бъде изключено отстъпеното право на строеж върху недвижимия имот, тъй като същото представлява разпореждане с недвижимо имущество, придобито по реституция и необлагаем доход по смисъла на чл.13, ал.2 ЗДДФЛ. В случая обаче не е уговорена такава цена в нито един от двата нотариални актове, доколкото това е въпрос, който зависи от волята на страните по договор за продажба, по който не е изрично постигнато съгласие, не е въпрос, който може да бъде възложен за преценка на вещо лице. Поради това правилно ответникът в решението си е взел предвид като доход общата цена по двата нотариални акта.

При така изложеното, пазарната цена на придобиване на двата апартамента следва да бъде изчислена както следва: за апартамент 5Б по НА 180/10.11.2008г. с застроена площ 55,81 кв.м. (към който няма прилежащо складово помещение по НА за продажба) , следва да бъде взета предвид цена за кв.м. в размер на 2282 лв./кв.м., идентично и за апартамент 16Б със застроена площ от 84,95 кв.м. Общата площ 140.76 кв.м. $2282 \text{ лв./кв.м.} \times 140.76 \text{ кв.м.} = 321214,32 \text{ лв.}$ пазарна цена на придобиване по смисъла на чл.33,ал.1 ЗДДФЛ вр. ал.6,т.6. от същия закон. Сумите по двата нотариални акта за продажбата на апартаментите са общо в размер на 412 476,72лв. , положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване е в размер на 91262,4лв. От тази сума следва да бъдат приспаднати 10% разходи по чл.33,ал.1 ЗДДФЛ, при което годишната данъчна основа за облагане по тази разпоредба ще бъде в размер на 82139,16лв.

За 2008г. жалбоподателят е декларирал доходи от наем, описани по фактите - 2400лв., намалени с 10 % - 2160,00лв. или общата данъчна основа следва да бъде определена на 84 299,16лв. Дължимият данък по чл.48 ЗДДФЛ е в размер на 10% върху данъчната основа или 8 419,92лв. след приспадане на внесения данък – 216лв., дължим данък 8203,92лв.

На основание изложеното, съдът следва да измени РА, като вместо установеното с Ревизионен акт №1006489/14.03.2011г., след изменението му с Решение №988/13.06.2011г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, задължение по ЗДДФЛ за 2008г. в размер на 31 698,30 лв., ведно със съответните лихви, определи на задължение по ЗДДФЛ за 2008г. в размер на 8203,92лв. ведно със съответните лихви.

Предвид този изход на спора съдът следва да се произнесе по искането за разноси, направено в жалбата, в това число за държавна такса, за вещи лица и адвокатско възнаграждение, съобразно уважената част от жалбата. От страна на ответника също е поискано присъждането на юрисконсултско възнаграждение – в ход по същество и в писмена защита при първото разглеждане на жалбата, което следва да бъде зачетено и от настоящия съд. От страна на жалбоподателя са направени разноси за държавна такса в размер на 10лв., за вещи лица общо 1510 лв., от които при първото разглеждане на жалбата – 800лв., за вещи лица по делото – 710 лв. Видно от договора на адвоката е договорено възнаграждение 850 лв., но не е посочено като платено в договора нито са представени допълнително доказателства за

това. Съобразно уважената част от жалбата, на жалбоподателя следват разноски в размер на 1140лв., на основание чл.161, ал.1 ДОПК. На ответника, съобразно отхвърлената част от жалбата, на основание чл.161, ал.1 ДОПК, се следват разноски в размер на 740лв. По компенсация, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в размер на 400лв.

На основание изложеното и чл.160,ал.1 ДОПК, Административен съд София-град, Първо отделение, 12 състав

РЕШИ:

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт №1006489/14.03.2011г., след изменението му с Решение №988/13.06.2011г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, като установеното задължение на Р. К. Р. с ЕГН [ЕГН] от [населено място] по Закона за данък върху доходите на физическите лица за 2008г. в размер на 31 698,30 лв., ведно със съответните лихви, определя на задължение в размер на 8203,92лв. ведно със съответните лихви, по жалба на Р. К. Р. с ЕГН [ЕГН] от [населено място].

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите, чрез Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, да заплати на Р. К. Р. с ЕГН [ЕГН] от [населено място], сумата от 400 (четиристотин) лева за разноски.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба или протестирано с касационен протест пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия:

Наталия Ангелова