

РЕШЕНИЕ

№ 551

гр. София, 28.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в
публично заседание на 14.03.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова и при участието на
прокурора Явор Димитров, като разгледа дело номер **1483** по описа за **2011**
година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния
процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 3994 от 21.02.2011 г., подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК],
чрез управителя З. Г. Д., срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/17.11.2010 г., издаден от М.
И. К. – старши инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение №
98/20.01.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” – С..

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта на начисления ДДС за данъчен
период 01.12.2004 г. - 31.12.2004 г. в размер на 122 833,33 лв., върху определена
данъчна основа за право на строеж в размер на 737 000,00 лв. и допълнително
начисления корпоративен данък за 2006 г. в размер на 95 088,57 лв. Излага доводи за
незаконосъобразност на ревизионния акт, тъй като при издаването му са допуснати
съществени процесуални нарушения, които са довели до неправилни правни изводи.
Иска ревизионният акт да бъде отменен като незаконосъобразен в обжалваната му
част. Претендира разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОУИ” - С., чрез процесуалния си
представител юрк. П., оспорва жалбата. Прави искане процесния РА да бъде
потвърден до размера на начисления ДДС, съобразно установените в съдебното
производство стойности на извършени СМР. Претендира юрисконсултско
възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура дава становище за неоснователност
на жалбата.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

РА №[ЕИК]/17.11.2010 г. е издаден от М. И. К. – старши инспектор по приходите в ТД на НАП – С., в резултат на данъчна ревизия за определяне на задълженията на [фирма] по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС – отм./ за данъчни периоди: 01.12.2004 г. - 31.12.2004 г. и 01.12.2006 г. - 31.12.2006 г. и задълженията за корпоративен данък за периоди: 01.01.2004 г. - 31.12.2004 г. и 01.01.2006 г. - 31.12.2006 г. Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1004443/27.05.2010 г., издадена от Р. Г. Я. – началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. - компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-6 от 05.01.2010 г. на Директора на ТД на НАП С.. Заповедта е издадена във връзка с отменително Решение № 699/14.05.2010 г. на директора на ДОУИ. Първоначалната заповед е изменена със ЗВР № 1007453/03.09.2010 г., като е определен срок за извършване на ревизията до 06.10.2010 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № 1007453/20.10.2010 г., връчен на управителя на [фирма] на 21.10.2010 г. Ревизираното лице е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК да подаде възражение срещу РД, което е постъпило с вх. № 53-06-2373/04.11.2010 г. на ТД на НАП – С.. Възражението е преценено като неоснователно и е издаден Ревизионен акт №[ЕИК] от 17.11.2010 г. от М. И. К. – старши инспектор по приходите в ТД на НАП – С., компетентен орган, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, определен със Заповед за определяне на компетентен орган (З.) № К 1007453 от 20.10.2010 г. РА е връчен на управителя на дружеството на 22.11.2010 г. С вх. № 53-06-2768/06.12.2010 г., в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, е постъпила жалба до директора на дирекция „ОУИ”.

С Решение № 98/20.01.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП – С., постановено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, РА е потвърден в обжалваната част. Решението е връчено на управителя на [фирма] на 27.01.2011 г., след което с вх. № 53-00-90/10.02.2011 г. е постъпила жалба срещу потвърдения РА. Жалбата до съда е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, поради което като допустима следва да бъде разгледана по същество.

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

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации, че атакуваният РА №[ЕИК]/17.11.2010 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия, съгласно цитираната Заповед за определяне на компетентен орган № 1007453 от 20.10.2010 г., издадена от лицето, възложило ревизията. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 от ДОПК.

По приложението на материалния закон:

В частта по ЗДДС /отм./:

През ревизирания период основната дейност на [фирма] е свързана със строителство. Ревизиращият орган е констатирал, че на дружеството е учредено право на строеж, съгласно нотариален акт № 75, том V, рег. № 4495, дело 839/2004 г. от 01.12.2004 г. за учредяване на право на строеж срещу задължение за построяване на жилищна сграда.

В нотариалния акт не е указана стойността на правото на строеж, както и на обектите в жилищната сграда, чрез които лицата - собственици на правото на строеж, се обезщетяват.

Съгласно нотариалния акт, собствениците на парцела отстъпват на [фирма] правото на строеж върху терена и същевременно запазват за себе си право на строеж върху определени части от бъдещата сграда, като срещу отстъпеното право на строеж собствениците на парцела ще получат определени построени обекти в сградата, които всъщност представляват и възнаграждението, дължимо от строителната фирма за прехвърленото ѝ право на строеж.

Съгласно чл. 130 от ЗДДС и 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. Данъчното събитие и на двете доставки възниква на датата на възникване на по-ранната от тях. Съгласно клаузите на нотариален акт № 75/01.12.2004 г., правото на строеж се прехвърля на датата на изповядване на сделката – 01.12.2004 г. и съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС /отм./ на тази дата възниква данъчното събитие по отношение на прехвърленото вещно право на строеж. Тъй като строителната услуга, дължима като насрещна престация от страна на приобретателя на вещното право, към датата на изповядване на сделката не е извършена, по-ранната дата по смисъла на чл. 130, ал. 2, във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС /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, според ревизиращия орган, възниква и данъчното събитие за бъдещата строителна услуга, като в 5-дневен срок приобретателят на правото на строеж следва да издаде фактура за тази доставка.

Съгласно чл. 26, ал. 7 от ЗДДС /чл. 30, ал. 3, т. 1 от ЗДДС /отм./, когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, данъчната основа на доставката е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем.

Съгласно указанията на директора на Дирекция ОУИ С. в отменителното решение № 699/14.05.2010 г., с Акт за възлагане на експертиза № Втрк – 1364/06.08.2010 г., издаден от органа, възложил ревизията, е възложена експертиза за определяне на стойността на правото на строеж, учредено на [фирма] върху дворно място, находящо се в [населено място], район „П.“, [улица]и [улица], представляващо по скица УПИ /парцел/ VI-623, 624, в квартал № 40, по плана на [населено място], местност „Жилищен комплекс Х. Д.“, одобрен със Заповед № РД-50-09-26/26.01.1988 г. и Заповед № РД-09-05-126/17.02.1995 г., целият урегулиран поземлен имот с площ от 840,00 кв.м. Експертизата е извършена от М. А. Р. – независим оценител по смисъла на Закона за независимите оценители, вписана в регистъра на К. на независимите оценители. Съгласно заключението на експертизата, пазарната стойност на правото на строеж върху горесцитираното дворно място, срещу задължение за построяване на жилищна сграда, към 01.12.2004 г. е 737 000,00 лв. /ДО – 614 166,67 лв. и ДДС – 122 833,33 лв./.

Установено е, че към момента на извършване на ревизията, не са издадени фактури към лицата - собственици на правото на строеж съгласно нотариален акт № 75/01.12.2004 г.

Предвид горното ревизиращият орган е заключил, че на основание чл. 55 от ЗДДС /отм./, във връзка с чл. 25, ал. 1, т. 1 от ЗДДС /отм./, чл. 34, ал. 2 от ППЗДДС /отм./ и

чл. 30, ал. 3, т. 1 от ЗДДС /отм./, върху данъчна основа в размер на 614 166,67 лв. следва да бъде начислен ДДС в размер на 122 833,33 лв., за данъчен период 01.12.2004 г. - 31.12.2004 г.

Видно от съдържанието на жалбата, между страните не е налице спор, че конкретният случай попада в хипотезата на чл. 34, ал. 2 от ППЗДДС /отм./, във вр. с чл. 25, ал. 1, т. 1 и чл. 30, ал. 3, т. 1 от ЗДДС /отм./. Жалбоподателят оспорва доначисления данък, тъй като счита, че при оценката на имотите цената не е съобразена с Наредба № 5/26.02.1999 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени /ДВ, бр. 21/09.03.1999 г. – отм./.

В съдебното производство от жалбоподателя е ангажирана като доказателство съдебно оценителна експертиза, при която вещото лице при използване на метода на сравнимите неконтролирани цени /сравнителен метод, метод на пазарните аналози/ е определило, че стойността на правото на строеж върху дворно място, находящо се в [населено място], район П., [улица], представляващо УПИ VI-623,624 в квартал № 40 по плана на С., местност[жк], с площ от 840 кв.м., към 01.12.2004 г. е както следва: Като функция от площта, стойността на земята и разгънатата застроена площ на сградата – 344 700 лв. Като функция от разгънатата застроена площ на сградата – 1 023 235 лв.

От приетото заключение от ангажираната от жалбоподателя съдебносчетоводна експертиза се установява, че резултатът по ЗДДС за данъчен период м.12.2004 г. при горепосочените две пазарни стойности е ДДС за внасяне съответно – 59 588,45 лв. и 172 677,62 лв. А размерът на дължимия ДДС, който следва да се начисли върху двете данъчни основи е съответно – 57 450,00 лв. и 170 539,17 лв.

От ответника е ангажирана като доказателство съдебно оценителна експертиза, при която вещото лице, като е използвало метода на увеличената стойност е дало заключение, че стойността на услугите – строително монтажни работи за изграждане на сградата в горепосочения имот е 2 324 600 лв. При така определената стойност на СМР за постояване на сградата, съгласно допълнителното заключение по приетата съдебносчетоводна експертиза пазарната стойност на СМР, касаещи обектите за обезщетение на лицата, учредители на правото на строеж, изчислено пропорционално на квадратните метри разгъната застроена площ е 396 146,19 лв., съответно дължимият ДДС – 79 229,23 лв.

Съгласно приетото заключение от съдебно оценителна експертиза от 05.01.2012 г., стойността на извършените СМР за построяване на обектите, които се предоставят на собствениците на терена като цена на учреденото право на строеж в имота, определена по метода на увеличената стойност е 385 886 лева.

При така определената стойност на СМР, съгласно приетото допълнително заключение от извършената съдебносчетоводна експертиза с дата 09.01.2012 г. дължимият ДДС е 77 177,20 лв.

Съгласно чл. 34, ал. 1 от ППЗДДС /отм./, 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. Ал. 2 от цитираната разпоредба определя, че данъчното събитие и за двете доставки по ал. 1 възниква на датата на възникване на по-ранната от тях. По смисъла на чл. 30, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, когато плащането се извършва със стоки или услуги, данъчната основа на доставката е пазарната цена на предоставяната стока или услуга.

Съгласно чл. 25, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗДДС /отм./ данъчното събитие възниква на

по-ранната от двете дати - датата на прехвърляне на правото на собственост или друго вещно права върху стока или датата на извършване на услугата; и датата на плащането. В случая данъчното събитие е възникнало на датата, на която е учредено право на строеж, съгласно нотариален акт № 75, том V, рег. № 4495, дело 839/2004 г. от 01.12.2004 г. за учредяване на право на строеж срещу задължение за построяване на жилищна сграда. Поради което от дружеството е следвало да бъде издадена фактура и начислен ДДС за заплатената чрез учредяване на право на строеж строителна услуга. Доказано е, че е извършена замяна, поради което данъчната основа на доставката следва да бъде определена по пазарната цена на строителната услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем. За определяне на пазарната стойност на строителната услуга са необходими специални знания, каквито органът по приходите няма, поради което правилно е възложена експертиза по реда на чл. 60, ал. 1 от ДОПК. При извършване на експертната оценка определеното вещо лице се е съобразило с методите за определяне на пазарни цени, посочени в §1, т. 10 от ДР на ДОПК. Неправилна и неотнормирана с оглед облагането за целите на ЗДДС е поставената задача към експертизата – определяне на пазарна стойност на правото на строеж, учредено на дружеството-жалбоподател върху горепосочения имот. Това е така, тъй като извършената от [фирма] доставка, представлява строително-монтажни услуги по построяването на уговорените обекти, съгласно нотариален акт № 75, том V, рег. № 4495, дело 839/2004 г. от 01.12.2004 г., които следва да бъдат предоставени на учредителите на правото на строеж.

С оглед на така изложеното, меродавна е оценката, дадена от вещото лице по приетата по делото съдебно оценителна експертиза от дата 05.01.2012 г., при която вещото лице, за да определи пазарната цена на строителната услуга е използвало един от посочените методи в §1, т. 10 от ДР на ДОПК – метода на увеличената стойност – 385 886 лева.

При това положение, пазарната цена на строителната услуга, договорена съгласно нотариален акт № 75, том V, рег. № 4495, дело 839/2004 г. от 01.12.2004 г., следва да бъде определена на 385 886 лв., при което дължимият ДДС, съгласно чл. 55, ал. 1, във връзка с чл. 53 от ЗДДС /отм./ е в размер на 77 177,20 лв.

Съобразно изложеното, Ревизионен акт №[ЕИК]/17.11.2010 г. в частта на допълнително начислен ДДС общо в размер на 45 656,13 лв. /122 833,33 лв. – 77 177,20 лв./ - главница, със съответните дължими лихви, за периода м. 12.2004 г. е неправилен и незаконосъобразен и като такъв следва да бъде отменен.

В частта по ЗКПО за 2006 г.

Ревизиращият орган е констатирал, че по отношение учреденото на [фирма] право на строеж, съгласно нотариален акт № 75/01.12.2004 г. и извършените впоследствие СМР, са издадени разрешение за строеж на жилищната сграда № 119/22.02.2005 г. и разрешение за ползване № ДК-07-577/29.12.2006 г. Същевременно, собствениците на парцела следва да получат определени построени обекти в сградата, представляващи възнаграждението, дължимо от строителя за прехвърленото му право на строеж. Към момента на извършване на ревизията [фирма] не е издало фактури към лицата собственици на това право на строеж.

Според ревизиращия орган, предвид издаденото разрешение за ползване № ДК-07-577/29.12.2006 г. и разпоредбите на т. 6.4. от СС № 11 – Договори за строителство /в редакцията му за 2004 г./, при метода „дял на завършеното строителство“, на приходите по договора съответстват разходите по договора,

направени на етапа на завършването, което води до едновременното отразяване на приходи, разходи и печалба. В конкретния случай, независимо че сделката по замяната на правото на строеж е в месец декември 2004 г., разходите за строителство са отчетени в 2005 г. и в 2006 г., поради което и приходите от сделката следва да бъдат отчетени в 2006 г., когато е издадено разрешението за ползване. Следователно, следва да се приеме, че [фирма] за финансовата 2006 г. е реализирало приход в размер на 614 166,66 лв., който не е деклариран и осчетоводен съгласно изискванията на ЗКПО и ЗСч.

Ревизиращият орган е заключил, че на основание чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО /отм./, финансовият резултат следва да се увеличи за данъчни цели с положителната разлика между приходите и разходите, отнасящи се за и неотчетени в текущия данъчен период съгласно реда, определен в съответните нормативни актове, в случая с 614 166,66 лв.

Жалбоподателят оспорва определянето на дължим корпоративен данък на дружеството за 2006 г. в размер на 95 088,57 лв., въз основа на така извършеното увеличение на финансовия резултат, по мотивите, изложени в частта на жалбата му по ЗДДС по повод на извършената в хода на ревизионното производство оценителна експертиза.

Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО /отм./, финансовият резултат (счетоводната печалба/загуба), за данъчни цели се увеличава със положителната разлика между приходите и разходите, отнасящи се за и неотчетени в текущия отчетен период съгласно реда, определен в съответните нормативни актове.

Съгласно т.6.4 от НСС – 11 Договори за строителство /отм. - в сила към 2004 г./, признаването на приходите и разходите се извършва чрез отнасянето им към етап на завършване на договора. Този метод се определя като "Дял на завършеното строителство". При метода "Дял на завършеното строителство" на приходите по договора съответстват разходите по договора, направени на етапа на завършването, което води до отразяване на приходи, разходи и печалба, които могат да се отнесат към частта от завършената работа. При метода "Дял на завършеното строителство":

а) приходите по договора се признават като приход в отчета за приходите и разходите през отчетните периоди, когато е била извършена работата, за която се отнасят, и

б) разходите по договора се признават като разход в отчета за приходите и разходите през отчетните периоди, когато е извършена работата, за която те се отнасят.

В процесния случай работата – СМР е била извършена към датата на издаване на разрешение за ползване № ДК-07-577/29.12.2006 г., поради което предвид цитираните разпоредби, приходите от извършеното строителство следва да бъдат отчетени като увеличение на финансовия резултат за 2006 г. С оглед приетата в частта по ЗДДС цена на извършените СМР в размер на 385 886 лв., то процесният РА следва да бъде отменен в частта на извършеното увеличение на финансовия

резултат за 2006 г. над тази сума.

При този изход на спора ответникът има право да му бъдат присъдени направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение и експертиза, в размер на 3 166,02 лв., съобразно отхвърлената част, а жалбоподателят има право на направените разноски в размер на – 304,19 лв., съобразно уважената част от жалбата. Следователно жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски в размер на 2 861,83 лв., определени по компенсация.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 18–ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] Ревизионен акт №[ЕИК]/17.11.2010 г., издаден от М. И. К. – старши инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 98/20.01.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” – С., в частта на допълнително начислен ДДС в размер на 45 656,13 лв. - главница, със съответните дължими лихви, за периода м. 12.2004 г.; както и в частта на извършеното на основание чл. 23, ал. 2, т. 11 от ЗКПО /отм./ увеличение на финансовия резултат за 2006 г. над сумата от 385 886 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу Ревизионен акт №[ЕИК]/17.11.2010 г., издаден от М. И. К. – старши инспектор по приходите в ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 98/20.01.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ” – С., в останалата ѝ част.

ОСЪЖДА [фирма], БУЛСТАТ[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., сумата от 2 861,83 лв. /две хиляди осемстотин шестдесет и един лева, осемдесет и три ст./ разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните, че е постановено.

СЪДИЯ: