

РЕШЕНИЕ

№ 51

гр. София, 05.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 06.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **2981** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от М. Д. Г., с ЕГН: [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], район „Студентски“, ул. „21 век“ № 023, вх. Б, ет. 5, ап. 15 срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002217009019-091-001 от 21.09.2018 г., издаден от органи по приходите от ТД на НАП С. потвърден и изменен с Решение № 2034/28.12.2018г. на Директор на Дирекция ОДОП – С..

В жалбата е посочено, че РА в потвърдената и в изменената си част е незаконосъобразен и издаден при допуснати съществени процесуални нарушения. Моли се РА да бъде отменен, в оспорената част. Претендират се разноси.

В съдебно заседание, жалбоподателката, чрез адв. И. поддържа подадената жалба и моли тя да бъде уважена. Претендира разноси, за които представя списък на разноските.

Ответникът – Директорът на Дирекция ОДОП-С., чрез юрк. С., оспорва жалбата и моли тя да бъде отхвърлена, като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002217009019-020-001/19.12.2017 г., връчена на 12.02.2018 г. на Н. Г. Г., ЕГН [ЕГН] - съпруг на лицето, издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.,

изменена със Заповед №Р-22002217009019-020-002/09.05.2018 г., е възложено извършването на ревизия на М. Д. Г., за определяне на данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2013 г. Сроктът за приключване на ревизията е определен до 12.06.2018 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, във връзка с Решение №1857/23.11.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен Ревизионен акт №Р-22221516009264-091-001/07.06.2017 г.

С цел установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за извършването на лицето ревизия, са предприети редица процесуални действия, описани в РД представляващ неразделна част от оспорвания РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е изготвено и връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22002217009019-040-001/12.02.2018 г., по което са представени документи с вх. №59-00-323/26.02.2018 г.

С Протокол №АА1235828/04.06.2018 г. са приобщени всички събрани доказателства при извършената предходна ревизия на М. Д. Г., приключила с издаването на РА №Р-22221516009264-091-001 от 07.06.2017 г.

Още в хода на първото ревизионно производство е установено семейното положение на лицето – омъжена, с две деца. На съпруга ѝ – Н. Г. Г., ЕГН [ЕГН], също е извършена ревизия, приключила с издаването на РА №Р-22221516009265-091-001/07.06.2017 г. От представените на 30.01.2017 г. документи, в т.ч. обяснителна записка е установено, че всички документи във връзка с придобиване на имущество са предоставени в хода на ревизионно производство и проверка, извършена на Н. Г. Г.. С Протокол №1074017/23.03.2017 г. са приобщени всички доказателства, предоставени от Н. Г. Г..

На съпруга също е извършена втора ревизия приключила с РА №Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г.

В хода на първото ревизионно производство е установено, че доходите и разходите, направени от ревизираното лице и съпруга ѝ за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2014 г. са отчитани през банковите сметки на Н. Г. Г.. Доходите от продажбата на имотите, собственост на съпрузите, постъпват също по неговите сметки, поради което при съпоставката на имуществото и доходите на двете лица, ревизиращият екип е отчетел същите в ревизионното производство на Н. Г. Г., а при М. Д. Г. са отчетени доходите, декларирани от лицето от наем и разходите по издадени фактури към същото за комунални разходи. Като разполагаема сума в брой в началото на ревизирания период са признати 5 000,00 лв., тъй като лицето не е декларирало такава и не е предоставило доказателства. За отделните ревизирани периоди е направена съпоставка на получените доходи и извършените разходи на лицето, като не е установено превишение на разходите над доходите - недостиг на парични средства за по-голямата част от ревизираните периоди. За 2011 г. е установен недостиг на средства в размер на 697,71 лв., за които е прието, че са погасени от съпруга.

В хода и на двете ревизионни производства е установено, че лицето е реализирало доходи от учредяване на ограничени вещни права върху собствени недвижими имоти и от продажба на самостоятелни недвижими обекти, които не е декларирало, съответно не е внесло дължимия данък. Прието е, че всички доходи от продажба на

имущество представляват обща съпружеска собственост, разделени са наполовина, като на всеки от съпрузите е призната по 1/2 от брутната сума на дохода. Ревизията е извършена по общия ред на закона.

В процесния РД е описана следната фактическа обстановка:

Съгласно Нотариален акт /НА/ №59/2008 г., съпрузите Н. Г. и М. Г., като собственици на урегулиран поземлен имот /УПИ/ VIII – 625, 626, 2019, 2020 учредяват право на стоеж на „АЙ ДИ ЕС БИЛДИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК]. Предмет на сделката е учредяването в полза на дружеството право да построи и да стане изключителен собственик на „Жилищна сграда с магазини, гаражи и ателиета“ I-ви етап, вход А и вход Б върху свои собствени урегулирани поземлени имоти с обща площ от 2 037 кв. м., находящи се в [населено място], местността „В. ВЕЦ С.“, като собствениците/учредителите запазват за себе си правото на строеж на част от обектите. Общата данъчна оценка по НА акт е в размер на 444 449,70 лв.

Съгласно НА №94/2009 г., съпрузите, като собственици на урегулиран поземлен имот VIII – 625, 626, 2019, 2020, учредяват право на стоеж на „АЙ ДИ ЕС БИЛДИНГ“ ООД, като предмет на сделката е учредяването в полза на дружеството право да построи и да стане изключителен собственик на „Жилищна сграда с магазини, гаражи и ателиета“ II-ри етап, вход В върху свои собствени урегулирани поземлени имоти с обща площ от 2 037 кв. м., находящи се в [населено място], местността „В. ВЕЦ С.“, като собствениците/учредителите запазват за себе си правото на строеж на част от обектите. Общата данъчна оценка по НА е в размер на 275 934,20 лв., от които 215 777,20 лв. за правото на строеж и 60 166,00 лв. за идеални части от УПИ. В РД подробно са описани имотите, които учредителите на правото на строеж са запазили за себе си.

Съгласно НА №59/2008 г. дружеството строител става изключителен собственик на застроена площ на този етап в размер на 2 700 кв. м. или 4 528,90 кв. м. разгъната площ /вход А и вход Б/. Съгласно НА №94, том II, рег. № 11375, дело №242/2009 г. дружеството строител става изключителен собственик на застроена площ на този етап в размер на 283,08 кв. м. или 1 672,33 кв. м. разгъната площ /вход В/. Останалата застроена площ остава собственост на учредителите. Същата е в размер на 30% от разгънатата площ на цялата построена сграда или 2 037,95 кв. м. разгъната площ.

Констатирано, е че са налице две сделки. При първата сделка е налице получен непаричен доход. Посочена е разпоредбата на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ, съгласно която непаричните доходи се остойностяват в български левове към датата на придобиването им по пазарна цена, а съгласно чл. 11, ал. 1, т. 3 от същия закон, непаричният доход се счита за придобит на датата на получаването на престацията или в случая датата на Акта за въвеждане в експлоатация /29.07.2011 г./. Посочена е и разпоредбата на чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, съгласно която облагаемият доход от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително на ограничени вещни права върху такова имущество, се определя, като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото намалена с 10 на сто разходи. Съгласно чл. 33, ал. 5 от ЗДДФЛ, продажната цена включва всичко придобито от лицето във връзка с продажбата /замяната/, включително възнаграждение, различно от пари.

На основание чл. 60 – 63 от ДОПК, е възложена експертиза за определяне на пазарната цена на строителната услуга, срещу която ревизираното лице е получило самостоятелни обекти в сградата /непаричен доход/, към датата на въвеждане в

експлоатация. При изчисляване на облагаемата основа за първата сделка – учредяване на право на строеж срещу построяване на обекти, цената на придобиване е определена съгласно нормата на чл. 33, ал. 6 т. 8 от закона, а именно документално доказаната цена на придобиване на поземления имот, съответстваща на частта, за която е учредено право на строеж - в случаите на учредяване право на строеж.

В хода на ревизионното производство са предоставени 4 НА за покупката на УПИ и Договор за замяна със Столична общината за 370 кв. м., както следва:

- НА №55/1988 г. за покупко-продажба на 300/1000 кв. м. от УПИ 626 на стойност 1 800 лв. от М. Д. Г..

- НА №124/1993 г. за покупко-продажба на 700/1 000 кв. м. от УПИ 626 на стойност 6 500 лв. от М. Д. Г..

- НА №128/1996 г. за покупко-продажба на УПИ 2019 на стойност 50 000,00 лв. от Н. Г. Г..

- НА №4/1997 г. за покупко-продажба на УПИ 625 на стойност 480 346,00 лв. от Н. Г. Г..

- Договор за замяна със Столична община от 20.02.2007 г., при който ревизираното лице и съпругът ѝ заменят реални части на обща стойност 78 597,00 лв. срещу 370 кв. м., които се придават към УПИ 625, доплащат разлика от 18 339,00 лв., ДДС за сделката в размер на 19 774,94 лв., 2% местен данък 1 938,72 лв., 2% режийни разходи 1 938,72 лв. и ДДС върху тях в размер на 387,74 лв. /общо 120 976,12 лв./.

Предвид разпоредбата на чл. 33, ал. 6, т. 2 от ЗДДФЛ, че цената на придобиване е документално доказаната цена на придобиване на имуществото, увеличена с документално доказаното доплащане, дължимо от физическото лице - в случаите на замяна с доплащане, е констатирано, че общата стойност на заплатеното от ревизираното лице и съпругът ѝ за придобиването и урегулирането на УПИ 625 е в размер на 120 976,12 лв.

Във връзка с чл. 1 от Закона за деноминация на лева /ЗДЛ/, считано от 5 юли 1999 г. българският лев се деноминира, като един лев се равнява на 1 000,00 стари лева. Цената на придобиване от 538 650,00 лв. е преобразувана в 538,65 лв. Цената на придобиване от 538 650,00 лв. е преобразувана в 538,65 лв. Цената на придобиване на имота, върху който е учредено правото на строеж е установена в размер на 121 514,77 лв.

Съгласно дадените указания с Решение №1873/27.11.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С. е определена актуална цена на придобиване на имота, актуализирана с индекс на потребителските цени към съответните дати. Данните са взети от официалната страница на НСИ с адрес www.nsi.bg, рубрика: „Инфлация и индекси на потребителските цени“.

На 18.10.2010 г. цената на придобиване на имота, върху който е учредено правото на строеж е определена в размер на 189 853,02 лв. /538,65 x 12 786,95 % ИПЦ + 12 0976,12/. Частта, съответстваща на запазеното право на строеж е 30% от стойността, а именно 56 955,91 лв.

На 18.05.2011 г. цената на придобиване на имота, върху който е учредено правото на строеж е определена в размер на 190 181,22 лв. /538,65 x 12 847,88,95% ИПЦ + 12 0976,12/. Частта, съответстваща на запазеното право на строеж е 57 054,37 лв.

На 29.07.2011 г. цената на придобиване на имота, върху който е учредено правото на строеж е определена в размер на 191 042,90 лв. /538,65 x 13007,85 % ИПЦ + 120976,12/. Частта, съответстваща на запазеното право на строеж е 57 312,87 лв.

На 15.04.2013 г. цената на придобиване на имота, върху който е учредено правото на строеж е определена в размер на 195 837,42 лв. /538,65 x 13897,95 % ИПЦ + 120976,12/. Частта, съответстваща на запазеното право на строеж е 58 751,23 лв.

По отделните данъчни периоди е установено следното:

За 2010 г. от лицето не е подадена ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ. При извършена справка в Служба по вписвания /справка И./ е установено, че за периода 2010 г. М. Д. Г. и Н. Г. са извършили редица сделки подробно описани в РД, в т.ч.:

На 18.10.2010 г. е вписана покупко-продажба на недвижим имот по НА №71/2010 г., като продавачи по сделката са съпрузите, а купувач е В. В. О.. Предмет е самостоятелен обект – ателие №2 със застроена площ от 34,33 кв.м. и Склад №10 със застроена площ 2,84 кв.м., заедно със съответните идеални части от общите части на сградата и от правото на строеж, които се намират във вход А на „Жилищна сграда с магазини, гаражи и ателиета“ I-ви етап вход А и вход Б, построени на етап груб строеж, находящ се на адрес [населено място], местност „В. – ВЕЦ С.“. Материалният интерес /продажната цена/ по сделката е 30 000,00 лв. Данъчната оценка на имотите е в размер на 28 421,50 лв. Продажбата на имота е определена като облагаема сделка, тъй като е на етап груб строеж. Имотът не представлява „жилищен недвижим имот“. Формиран е облагаем доход по формулата /ПЦ 30 000 – ЦП/ - 10% x /30 000-ЦП/. Цената на придобиване е документално доказаната цена на придобиване на недвижимия имот, съответстваща на частта, за която е учредено правото на строеж /чл. 33, ал. 6, т. 8 от ЗДДФЛ/. За определяне на цената на придобиване от общата стойност на УПИ /30%/, върху която е учредено правото на строеж, е взета предвид разгънатата площ на продадените имоти /общо 43,83 кв.м./.

Разгъната площ на запазените недвижими имоти в размер на 30% е 2 307,95 кв. м. Цената на придобиване на тази част от УПИ е определена на 56 955,91 лв. Цената на придобиване за 43,83 кв. м. е определена на 1 081,72 лв. Формиран е облагаем доход в размер на 26 026,45 лв. /30 000 – 1 081,72/ - 10% = 28 918,28 – 2 891,83/, или 13 013,23 лв. за М. Д. Г..

Определен е дължим данък в размер на 1 301,32 лв. и лихви 980,00 лв.

За 2011 г. от лицето не е подадена ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ.

При извършената служебна проверка в информационния масив на НАП, е установено, че на лицето е изплатен доход по чл. 73 от ЗДДФЛ от „КЕШ ФЛОУ АКТИВ“, ЕИК[ЕИК] в размер на 250,00 лв. и удържан данък в размер на 22,50 лв.

Установено е, че през 2011 г. съпрузите са извършили редица сделки с имоти, в т.ч.:

На 18.05.2011 г. е вписана покупко-продажба на недвижим имот по НА №175/2011 г. Продавачи са съпрузите, а купувачи – Г. С. И. и К. П. – О. И.. Предмет на сделката е самостоятелен обект – апартамент № 9 със застроена площ от 73,93 кв. м. и склад №9 със застроена площ 3,45 кв. м., заедно със съответните идеални части от общите части на сградата и от правото на строеж, които се намират във вход А на описаната по-горе сграда, построени на етап груб строеж. Материалният интерес /продажната цена/ по сделката е 60 000,00 евро или 121 261,46 лв. Данъчната оценка на имотите е 60 599,80 лв.

Съгласно предоставено извлечение от „РАЙФАЙЗЕН БАНК БЪЛГАРИЯ“ АД сумата е получена от ревизираното лице. Доходът от продажбата на имота не попада в определенията на ЗДДФЛ за необлагаем доход.

На същия принцип е определена цената на придобиване, като е взета разгънатата площ на продадените имоти /общо 91,72 кв.м./, които при разгънатата площ на 30 % в размер на 2 307,95 кв. м. и цената на тази част от УПИ в размер на 57 054,37 лв., е

определена на 2 267,39 лв. Формиран е облагаем доход в размер на 107 094,67 лв. /121 261,46 – 2267,39/ - 10% = 121 261,46 – 2261,81/, или за М. Д. Г. 53 547,34 лв. Установен е дължим данък 5 354,73 лв.

Отделно от това, в хода на ревизията е констатирано, че на датата на въвеждане в експлоатация на обекта - 29.07.2011 г., ревизираното лице и съпругът ѝ получават непаричен доход под формата на недвижими имоти от „Жилищна сграда с магазини, гаражи и ателиета“ на обща стойност 746 868,00 лв. /за 30% от сградата/, съгласно извършената експертиза в първото ревизионно производство. В РД подробно са описани отделните обекти по видове и застроена площ, и определената пазарна стойност за всеки от имотите, формираща посочената сума. На посочения принцип е формиран облагаем доход в размер на 620 599,62 лв. при цена на придобиване на 30% 57 312,87 лв. /746 868,00 – 57 312,87 лв./ - 10% = 689 555,13 – 68955,51/, или за М. Д. Г. 310 299,81 лв. Установен е дължим данък 31 029,98 лв. Общо установеният данък е в размер на 36 384,74 лв. и лихви в размер на 23 654,01 лв.

За 2013 г. от лицето е подадена ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ с вх. №224391400162235/24.03.2014 г. Декларирани са получени доходи от наем, като е внесен данък в размер на 270,00 лв.

В хода на ревизията е установено, че на 15.04.2013 г. е вписана покупко-продажба на недвижим имот, съгласно НА №76/2013. Продавачи са съпрузите, а купувач е Г. С. И.. Предмет на сделката е самостоятелен обект гараж №23 с площ 20,70 кв. м., находящ се на посочения адрес. Материалният интерес /продажната цена/ по сделката е 16 000,00 лв. Данъчната оценка на имота е 17 436,20 лв. По същия начин като в предходните години е определена цената на придобиване на разгърнатата продадена площ на имота от 24,72 кв. м. в размер на 629,37 лв.

В РД е посочено, че съгласно експертизата за определяне на пазарните цени, стойността на строителната услуга за гараж №23 вх. А е в размер на 10 455,00 лв. Документално доказаната цена на придобиване на частта от поземления имот, съответстваща на квадратурата на гараж №23 /24,72 кв. м. разгърната площ/ е общо в размер на 11 084,37 лв. Формиран е облагаем доход 4 424,07 лв. /16 000 – 11 084,37/ - 10% = 4 915,63– 491,56, или за М. Д. Г. 2 212,04 лв. Установен е дължим данък 221,20 лв. и лихви в размер на 98,65 лв.

Жалбоподателката оспорва ревизионния акт в частта на установените задължения за данък върху доходите на физическите лица и начислените лихви. Счита акта за неправилен и незаконосъобразен. Твърди, че РА съдържа редица констатации, които не са подкрепени от извършените процесуални действия и събраните доказателства и че не са обсъдени и анализирани всички представени доказателства. Вместо това твърди, че органите по приходите са се впуснали в изчислителни процедури, които показват неразбиране на понятия като данъчна основа, облагаем доход от продажба или замяна на имущество, вкл. на ограничени вещни права върху него.

Лицето не оспорва, че със съпруга и са собственици на описаните УПИ, както и че са учредили право на строеж срещу получаване на част от обектите, за които са си запазили правото на строеж /30% от общата стойност на УПИ/. Изразява несъгласие с възприетото, че датата, на която е издаден Актът на въвеждане в експлоатация на обекта - 29.07.2011 г., тя и съпругът и са получили непаричен доход, който е облагаем съгласно чл. 11, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ. Счита, че неправилно е определена датата на придобиване, тъй като задълженията на строителя, във връзка с учредяване на правото на строеж, не се изчерпват само с предаване на сградата с разрешение за

ползване, а същият е следвало да извърши и редица довършителни работи, част от които не са изпълнени и към 2012 г. По тази причина е сключен Споразумителен протокол за прихващане на вземания/задължения от 02.10.2012 г. /констатирано и в първата ревизия/, съгласно който „АЙ ДИ ЕС БИЛДИНГ“ ООД прехвърля на семейството гаражи с номера 3, 4, 5, 36, 37 и 38, вместо да извърши довършителни работи на стойност 82 160,80 лв. Според лицето, датата 29.07.2011 г. не е меродавна и по отношение на част от обектите, продадени преди сградата да е въведена в експлоатация. По тези причини счита, че определянето на данъчната основа и данъчното облагане през 2011 г., са незаконосъобразни.

Лицето оспорва и установената цена на придобиване на УПИ, върху което е учредено правото на строеж. Съгласно указанията, дадени в решението на директора на дирекция ОДОП С., органите по приходите са определили цена на придобиване на имота в размер на 190 042,90 лв. Не били съобразили обаче, че учреденото право на построяване за дружеството е 70%, а 30% са запазени за двамата съпрузи. В тази връзка неправилно от ревизиращите е прието, че предмет на замяна с дружеството е само частта, съответстваща на 30% от учреденото право на строеж, т. е. стойността е 57 054,37 лв. Нелогично било и съждението, че разходът, това което са предоставили на строителя и са заменили за получената от него услуга, представлява именно запазеното от тях право в размер на 30%. Това е довело до многобройни изчислителни грешки, съответно до неправилно определяне на цената на придобиване и завишен размер на облагаемия доход.

Лицето излага доводи и относно определянето на данъчните основи при продажбата на имотите, преди въвеждане на сградата в експлоатация. Счита, че неправилно е приложен чл. 33, ал. 6, т. 8 от ЗДДФЛ /документално доказаната цена на придобиване/, която е приложима в случаите на учредяване на право на строеж, вместо чл. 33, ал. 6, т. 6 от ЗДДФЛ /пазарната цена по чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ/. Същата е определена с възложената в първото ревизионно производство експертиза. Сочи разяснение на НАП изх. №12-05/10.01.2011 г.

В заключение твърди, че органите по приходите не са се съобразили по какъв начин е придобит процесният имот, а именно чрез замяна, както и че разглежданата хипотеза няма нищо общо с правото на строеж учредено в полза на строителя, а още по малко с документално доказаната цена на придобиване на процесното УПИ. Съответно оспорва като неправилно изчислени облагаемите доходи от продажба на имуществото, придобито при замяна. Иска отмяна на РА в оспорваните части. Жалбоподателката излага мотиви за изтекла погасителна давност за установените задължения за 2010 г. и иска отписването им, като погасени по давност.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22002217009019-092-001/03.07.2018 г., срещу който не е подадено възражение в срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Същият е продължен по искане на лицето до 30.08.2018 г.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22002217009019-091-001 от 21.09.2018 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Е. М. И.-Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 10.10.2018 г. на съпруга на жалбоподателката.

С ревизионния акт са установени задължения за данък върху доходите на физическите лица по реда на ЗДДФЛ общо в размер на 37 907,26 лв., определени на основание чл.

12, ал. 1 във връзка с чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, ведно със съответните лихви в размер на 24 733,50 лв., предмет на спор в настоящото производство.

С Решение № 2034/28.12.2018г. на Директор на Дирекция ОДОП – С., РА е изменен като установения с РА резултат по ЗДДФЛ за периода 2010 г. в размер на 1 301,32 лв. е определен на 623,17 лв., ведно със съответните лихви; установения с РА резултат по ЗДДФЛ за периода 2011 г. в размер на 36 384,74 лв. определен на 30 975,53 лв., ведно със съответните лихви, а в останалата част е потвърден.

По делото е изслушана и приета без възражения от страните съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), според която Определената на 18.10.2010 г. актуална цена на придобиване на имота, върху който е учредено правото на строеж, актуализирана с индекс на потребителските цени, е 189 853,02 лв. Частта, съответстваща на учредяване правото на строеж е 70 % от стойността, което е 132 897,11 лв.

Разгънатата площ на продадените на 18.10.2010 г. обекти е 43,83 кв.м. Цената на придобиване на ателие № 2 и склад № 10 е 2 523,73 лв. Получената строителна услуга, данъчната основа за облагаемия годишен доход за СИО за 2010 г. е в размер на 17 555,08 лева. Жалбоподателят М. Д. Г. притежава идеални части от описаните в Таблица 1 имоти, и съответно облагаемият доход е 8 777,54 лв.

Годишното данъчно задължение по ЗДДФЛ за 2010 г. - 877,75 лв.

Дължимата лихва за периода от 01.05.2011 г. до 21.09.2018 г. - дата на издаване на ревизионния акт е 661,82 лв.

Втората задача на възложената експертиза е да определи размера на облагаемия доход, съответно размера на дължимия данък и дължимата лихва до датата на издаване на ревизионния акт, във връзка с получен през 2011 г. от жалбоподателката и съпруга и непаричен доход под формата на недвижими имоти — обособени обекти в жилищна сграда с адрес в [населено място], ул. „21 век“ № 23, индивидуализирани в таблицата на стр. 13 - 15 от ревизионния доклад. Размерът на облагаемия доход, съответно размерът на дължимия данък, следва да бъде определен от вещото лице в два алтернативни варианта:

а) Вариант 1 - като се вземе предвид пазарната цена на строителната услуга, определена от СТЕ към момента на завършването на всеки отделен обект на етап „груб строеж“;

б) Вариант 2 - като се вземе предвид пазарната цена на строителната услуга, определена от СТЕ към датата на акта за въвеждането на обектите в експлоатация - 29.07.2011 г.

Вариант 1: — определяне размера на облагаемия доход, дължимия данък и дължимата лихва до датата на издаване на ревизионния акт, при взета предвид пазарна цена на строителната услуга, определена от С към момента на завършването на всеки отделен обект на етап „грубстроеж“.

Определената на 18.10.2010 г. актуална цена на придобиване на, върху който е учредено правото на строеж, актуализирана с индекс на потребителските цени, е 189 853,02 лв. Частта, съответстваща на учредяване правото на строеж е 70 % от стойността, което е 132 897,11 лв.

Отчитайки пазарната цена на получената строителна услуга към момента на завършването на всеки отделен обект на етап „груб строеж“ — 347 590,80 лв. (кол. 4 на Таблица 2), данъчната основа за облагаемия годишен доход за СИО за 2011 г. е в размер на 193 224,32 лв.

Жалбоподателят М. Д. Г. притежава идеални части от описаните в Таблица 2 имоти и

съответно облагаемият доход е 96 612,16 лв. Годишното данъчно задължение по ЗДДФЛ за 2011 г. - 9 661,22 лева. Дължимата лихва за периода от 01.05.2011 г. до 21.09.2018 г. - дата на издаване на ревизионния акт е 7 284,57 лева.

Вариант 2 — определяне размера на облагаемия доход, дължимия данък и дължимата лихва до датата на издаване на ревизионния акт при взета предвид пазарна цена на строителната услуга, определена от СТЕ към датата на акта за въвеждането на обектите в експлоатация - 29.07.2011 г.

Определената на 29.07.2011 г. актуална цена на придобиване на , върху който е учредено правото на строеж, актуализирана с индекс на потребителските цени, е 191 042,90 лв. Частта, съответстваща на учредяване правото на строеж е 70 % от стойността, което е 133 730,03 лв.

Отчитайки пазарната цена на получената строителна услуга към 29.07.2011 г. — 725 845,50 лв. (кол. 3 на Таблица 2), данъчната основа за облагаемия годишен доход за СИО за 2011 г. е в размер на 532 903,92 лв. Жалбоподателят М. Д. Г. притежава 1/2 идеални части от описаните в Таблица 2 имоти и съответно облагаемият доход е 266 451,96 лв.

Годишното данъчно задължение по ЗДДФЛ за 2011 г. е в размер на 26 645,20 лв. Дължимата лихва за периода от 01.05.2012 г. до 21.09.2018 г. – дата на издаване на ревизионния акт е в 20 090, 51 лева.

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена от надлежна страна - данъчно задължено лице по РА, в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и след осъществен административен контрол.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

При извършената проверка на оспорения акт, съдът установи, че същият е валиден административен акт, издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от кодекса. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на екипа. Изложеното обуславя извод, че са спазени изискванията за съдържание и форма на актовете на органите по приходите, не са допуснати нарушения на процесуалните правила, като жалбоподателя е имал в пълнота процесуалната възможност да се запознае с актовете и да представи доказателства в защита на правата си, което е и направено.

Предмет на оспорване пред съда са определените задължения на основание чл. 12, ал. 1, във връзка с чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, за данъчни периоди 2010 г., 2011 г., формирани след изменение на резултата, установен с обжалвания РА, с Решение №2034/28.12.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С..

Установено е, че лицето е реализирало доходи от учредяване на ограничени вещни права върху собствени недвижими имоти и от продажба на самостоятелни недвижими обекти, които не е декларирало, съответно не е внесло дължимия данък. Безспорно е, че построената срещу учреденото право на строеж сграда е въведена в експлоатация на 29.07.2011 г. Безспорно е, че жалбоподателят е продал обекти преди сградата да бъде въведена в експлоатация, както и след това. Изложен е ясно и механизмът, по

който следва да бъде изчислен паричният /при продажба на обектите/, респективно непаричният доход /при въвеждането на сграда в експлоатация/, възприет в Решението.

Съгласно НА №94/2009 г. съпрузите М. Д. Г. и Н. Г. Г., като собственици на урегулиран поземлен имот VIII - 625, 626, 2019, 2020, учредяват право на строеж на „АЙ ДИ ЕС БИЛДИНГ“ ООД, като предмет на сделката е учредяването в полза на дружеството право да построи и да стане изключителен собственик на „Жилищна сграда с магазини, гаражи и ателиета“ II-ри етап, вход В върху свои собствени урегулирани поземлени имоти с обща площ от 2 037 кв. м.. находящи се в [населено място], местността „В. ВЕЦ С.“, като собствениците/учредителите запазват за себе си правото на строеж на част от обектите. Общата данъчна оценка по НА е в размер на 275 934,20 лв., от които 215 777,20 лв. за правото на строеж и 60 166,00 лв. за идеални части от УПИ. В РД са подробно описани имотите, които учредителите на правото на строеж запазват за себе си.

Съгласно НА №59/2008 г., дружеството строител става изключителен собственик на застроена площ на този етап в размер на 2 700 кв. м. или 4 528.90 кв. м. разгъната площ /вход А и вход Б/. Съгласно НА №94, том II, рег. № 11375, дело №242/2009 г. дружеството строител става изключителен собственик на застроена площ на този етап в размер на 283,08 кв. м. или 1 672,33 кв. м. разгъната площ /вход В/. Останалата застроена площ остава собственост на учредителите. Същата е в размер на 30 % от разгънатата площ на цялата построена сграда или 2 037,95 кв. м. разгъната площ.

Безспорно е, че жалбоподателката и съпругът и са учредили право на строеж в полза на строителя, в резултат на което, като насрещна престация следва да получат изрично индивидуализирани обекти, върху които запазват за себе си и правото на строеж, а 70% остават за строителя.

Така, преди сградата да бъде въведена в експлоатация, са продадени не само конкретни обекти, но и идеални части от правото на строеж. Обектите, които се продават, са получени в резултат на учреденото право на строеж в полза на строителя, но върху същите жалбоподателката, видно от нотариалния акт, с който е учредено право на строеж, запазва за себе си както право на собственост, така и право на строеж. Впоследствие, продавайки обектите, ведно с идеални части от правото на строеж, правилният начин, по-който следва да бъде изчислена цената на придобиване /разходът за лицето/, който е и възприет, е документално доказаната цена на придобиване на поземления имот, от който М. Д. Г. и съпругът й са прехвърлили съответните идеални части от правото на строеж за построяване на обектите, а именно частта, съответстваща на учредяване правото на строеж - 30 % от стойността на целия имот, което е разходът /цената на придобиване/ за продадените идеални части от правото на строеж, както и цената на придобиване на самите обекти. Като се отчете, че съпрузите са запазили за себе си правото на строеж върху тези обекти, разходът при продажба на идеални части от това право на строеж следва да бъде определен именно в размер на 30 % от стойността на целия имот, т.е. това е разходът на лицето, продавайки идеални части от правото на строеж, което е запазило за себе си. Относно цената на придобиване е приложима разпоредбата на чл. 33, ал. б, т. 8 от ЗДДФЛ, дефинираща, че това е документално доказаната цена на придобиване на поземления имот, съответстваща на частта, за която е учредено право на строеж - в случаите на учредено право на строеж, а съгласно чл. 33, ал. б, т. 6 от ЗДДФЛ - цената на придобиване е пазарната цена по чл. 10, ал. 4 от същия закон на имуществото,

придобито при замяна.

Относно придобиването на непаричния доход, същият се придобива към въвеждане на сградата в експлоатация. Сградата е построена от „АЙ ДИ ЕС БИЛДИНГ“ ООД и е въведена в експлоатация на 29.07.2011 г., съответно съпрузите са се разпоредили с обекти от сградата, преди тя да бъде въведена в експлоатация. Видно е от чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ, че непаричните доходи се остойностяват в български левове към датата на придобиването им по пазарна цена, а съгласно чл. 11, ал. 1, т. 3 от същия, този доход се счита за придобит на датата на получаването на престацията /в случая датата на Акта за въвеждане в експлоатация - 29.07.2011 г., когато е издадено разрешението за ползване на сградата, съответно към този момент, по правилото на чл. 11 ал. 1 т. 3 от ЗДДФЛ се счита, че е реализиран процесният непаричен доход.

Доходът от тази сделка законосъобразно е квалифициран от ревизиращите като непаричен по смисъла на чл. 10, ал. 2 от ЗДДФЛ. Съгласно чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ непаричните доходи се остойностяват в български левове към датата на придобиването им по пазарна цена. Няма как да се възприеме тезата на жалбоподателката, че се касае до необлагаем доход по смисъла на чл. 11 ал. 1 б. „а“ и б. „б“ от ЗДДФЛ, тъй като същото е напълно различно от хипотезата на разпореждане с право на собственост по отношение на „жилищен недвижим имот“, нито е на лице хипотезата на продажба на „недвижим имот“ по б. „б“, като се касае до разпореждане с ограничено вещно право. Посочените разпоредби въвеждат изключение от общото правило за облагаемост на доходите от прехвърляне на права и имущество, поради което и същите може да се тълкуват само буквално.

Неоснователно е и възражението, непаричният доход да се приеме за придобит с Акт 14 за приемане на конструкция / на груб строеж/. Нещо повече, видно от нотариалния акт, с който е учредено право на строеж в полза на строителя, същият се задължава да предаде обектите „годни за живеене“, като е уговорено да бъдат извършени и допълнителни строителни работи. Предвид това, неоснователно и в противоречие с договореното между страните е да се твърди, че обектите следва да бъдат предадени към груб строеж, тъй като срещу учреденото право на строеж строителят има задължение да построи обекти и да ги предаде на учредителя в състояние, годно за жилищни нужди. По арг. от чл. 183 от ЗУТ обектите на груб строеж могат да бъдат обект на прехвърлителна сделка, но това е неотнормирано по отношение на данъчното третиране на непаричните доходи по смисъла на ЗДДФЛ, като законодателят предвижда, че този доход се счита за придобит на датата на получаването на престацията, което съгласно уговореното е именно към въвеждане на сградата в експлоатация./така и Решение №6684/24.11.2020 г. по адм. дело №2969/2019 г. на ВАС, Решение №3867/05.04.2016 г. на ВАС по адм. дело №582/2015 г./Относно определянето на пазарната цена на обектите са налице две оценителски експертизи - едната изготвена в хода на ревизионното производство и една в съдебното производство. Изготвена е и приета в производството по делото пред настоящата инстанция и Съдебно счетоводна експертиза.

При формирането на данъчната основа за 2011 г. чрез определянето на пазарната цена на придобития непаричен доход, следва да се има предвид заключението в частта на вариант две от ССЧЕ. Съгласно същото, актуалната цена на придобиване на имота, върху който е учредено право на строеж, актуализирана с индекс на потребителски цени е в размер на 191 042,90 лв. към 29.07.2011 г. 70% от тази стойност възлиза в размер на 133 730,03 лв. Пазарната цена на получената строителна услуга към същата

дата е определена в размер на 725 845,50 лв. Съгласно това, данъчната основа за облагаемия годишен доход за СИО за 2011 г. е определен в размер на 532 903,92 лв. жалбоподателката М. Д. притежава 1/2 от всички имоти, съответно нейният доход е 266 451,96 лв.

Съгласно заключението на в.л. С. М., годишното данъчно задължение по ЗДДФЛ за 2011 г. възлиза в размер на 26 645,20 лв., а дължимата лихва за периода 01.05.2012 г.-21.09.2018 г. е определена в размер на 20 090,51 лв.

С оглед на изложеното следва да се измени задължението по ЗДДФЛ за 2011 г. от 30 975,53 лв. /главница/ и лихва в размер на 21 348,35 лв. /лихва/ на 26 645,20 лв./главница/ и лихва в размер на 20 090,51 лв.

Съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок, като в ал. 2 е регламентиран и абсолютният давностен срок, съгласно който, с изтичането на 10- годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания, независимо от спирането или прекъсването на давността, освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено.

Годишна данъчна декларация по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ се подава до 30.04. на годината, следваща годината на придобиване на дохода, т.е. за 2010 г. срокът е 30 април 2011 г. Давностният срок по отношение на задължението за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2010 г., произтичащо от реализирания доход от продажба на недвижимо имущество, започва да тече от 01.01.2012 г. Абсолютната давност затова задължение е изтекла.

С оглед на изложеното и съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на М. Д. Г., с ЕГН: [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], район „Студентски“, ул. „21 век“ № 023, вх. Б, ет. 5, ап. 15, Ревизионен акт /РА/ №Р-22002217009019-091-001 от 21.09.2018 г., издаден от органи по приходите от ТД на НАП С., потвърден и изменен с Решение № 2034/28.12.2018г. на Директор на Дирекция ОДОП – С., в частта, в която за 2010г. е установено данъчно задължение по ЗДДФЛ в размер на 623,17лв., ведно със съответните лихви, поради погасяването им по давност.

ИЗМЕНЯ по жалбата на М. Д. Г., с ЕГН: [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], район „Студентски“, ул. „21 век“ № 023, вх. Б, ет. 5, ап. 15, Ревизионен акт /РА/ №Р-22002217009019-091-001 от 21.09.2018 г., издаден от органи по приходите от ТД на НАП С., потвърден и изменен с Решение № 2034/28.12.2018г. на Директор на Дирекция ОДОП – С., в частта, в която за 2011г. е установено данъчно задължение в размер на 30 975,53 лв., както и съответната лихва за забава, като намалява размера на 26 645,20 лв./главница/, ведно със следващата се лихва за забава в размер на 20 090,51 лв.

В останалата част РА не е обжалван и е влязъл в сила.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен

съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: