

РЕШЕНИЕ

№ 3328

гр. София, 27.10.2010 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав, в публично заседание на 27.09.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Павлова

при участието на секретаря Петя Кръстева и при участието на прокурора Георгиев, като разгледа дело номер **7717** по описа за **2009** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „С. М.“, представляван от С. Т. М. срещу ревизионен акт № * от 21.04.2009 г., издаден от Р Т Зрънчева на длъжност инспектор по приходите в ТД на Н. К в частта, потвърдена с решение № 1185 от 26.08.2009 г. на директора на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” – гр. С. П. ЦУ на Н..

Жалбоподателят и процесуалният му представител адв. Руев излагат доводи за нищожност на ревизионния акт като издаден от лице, което не разполага с материална компетентност. Алтернативно изразяват становище за незаконосъобразност на ревизионния акт в обжалваната му част като издаден П. неправилно приложение на материалния закон.

Ответната страна – директорът на Д. „О.” – гр. С. П. ЦУ на Н., представлявана от юрк. Ш изразява становище за неоснователност на жалбата и за законосъобразност на ревизионния акт в обжалваната му част. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от С градска прокуратура счита, че жалбата е неоснователна.

Административен съд С. град, I отделение, IV състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Въз основа на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 8003345 от 19.08.2008 г., изменена със ЗВР № 800458 от 25.11.2008 г., издадени от Даниеля В Ямборска на длъжност началник сектор „Проверки и ревизии” П. ТД на Н. К е възложено извършването на ревизия на „С. М.” за определяне на задълженията по ЗОДФЛ за периода от 01.01.2003 до 31.12.2006 г., по ЗДДФЛ за периода от 01.01.2007 г. до

31.12.2007 г. и за задълженията по ЗДДС за периода от 16.01.2003 г. до 30.06.2008 г. По делото е приложена заповед № 61 А от 07.07.2006 г., издадена от директора на ТД на Н. К във връзка с компетентността на органа, издал процесните ЗВР и ЗОКО.

Резултатите от ревизията са отразени в ревизионен доклад № 800458 от 10.01.2009 г., издаден от органи по приходите П. ТД на Н. К, който е надлежно връчен на едноличния търговец на 18.02.2009 г.

Ревизираният субект е подал възражение срещу ревизионния доклад в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с В. № 1343 от 06.04.2009 г. по описа на ТД на Н. К.

Със заповед за определяне на компетентен орган № К 800458 от 13.01.2009 г. издадена от Д В Ямборска – началник сектор „Проверки и ревизии”, отдел „Контрол” на ТД на Н. К е определена Р Т Зрънчева на длъжност инспектор по приходите в ТД на Н. К като компетентен да издаде ревизионен акт на „С. М.” във връзка с извършена ревизия, по която е съставен ревизионен доклад № 800458 от 10.01.2009 г.

Издаден е ревизионен акт № * от 21.04.2009 г. от Р Т Зрънчева – инспектор по приходите в ТД на Н. К.

В хода на ревизията във връзка с установяване на задължения е установено следното:

І. по ЗДДС – А. за периода м.02.2003 г. е констатирано, че с протокол от 28.01.2003 г. обр. 19 на стойност 3508,62 лева и ДДС в размер на 701,72 лева и с протокол от 06.02.2003 г., обр. 19 на стойност 2864,84 лева и ДДС в размерна 572,97 лева са приети извършени СМР за обект – исторически музей между Възложителя Община К и изпълнителя „С. М.”. Услугите са фактурирани през м.04.2003 г. с фактура № 2 от 24.04.2003 г. и същата е отразена в дневника за продажби през м.04.2003 г. ІІ. тези факти органите по приходите приемат, че данъчното събитие е настъпило към датата на извършване на услугата – 28.01.2003 г. и 06.02.2003 г., поради което начисляването на данъка е следвало да бъде извършено от 02.02. до 11.02.2003 г. Начислена е лихва за забава върху сумата от 1274,69 лева за периода от 15.03.2003 г. до 13.05.2003 г. в размер на 26,83 лева;

Б. за периода м.04.2003 г. на основание чл. 64, ал. 1, т. 5 от ЗДДС (отм.) е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактура № 288 от 23.04.2003 г. с ДО – 1000 лева и ДДС в размер на 200 лева, издадена от „ДизАрх” ЕООД с предмет на доставката – консултантска и техническа помощ за ремонтни строителни работи;

В. За периода м.11.2003 г. е начислена лихва за забава за периода от 15.12.2003 г. до 14.06.2004 г. върху сумата от 353,46 лева, представляващ дължимия данък върху удържаната на жалбоподателя гаранция в размер на 1767, 31 лева във връзка с договора за извършване на СРР през 2003 г. с Община К по пакет „Красива Б за обект „Благоустройство към църква „Свети Г – кв. Колуша”;

Г. за периода м.12.2003 г. на основание чл. 55, ал. 1 вр. чл. 29, ал. 8 от ЗДДС данъчно задълженото лице е следвало да начисли ДДС в размер на 46,49 лева в данъчен период м.12.2003 г., а не в м.05.2004 г. във връзка с удържана гаранция по договор за извършване на СРР с Община К и е начислена лихва за забава за периода от 15.01.2004 г. до 14.06.2004 г.

За същия данъчен период е доначислен ДДС в размер на 14 469, 35 лева във връзка със строителните услуги по нотариален акт № 123, том ІІІ, рег. № 8797, дело № 399 от 10.12.2003 г. и данъчната основа е определена на основание чл. 30, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, т.е. по пазарната цена предоставената услуга. Прието е, че данъчната оценка на цялото право на строеж е за сумата от 218 851,20 лева, като от него 79,338 % или 173632,165 лева са за С. и Дияна Миладинови, а 20, 662 % или 45 219,034 лева е отстъпеното право

на строеж на собствениците С Т Р, П Р Р, Б Б Т и Т Б Т. Данъчната основа за определяне на дължимия данък според ревизиращите е данъчната оценка, посочена в нотариалния акт, касаеща правото на строеж на приемателите, разделена на две (правото на строеж е в режим на СИО) и се получава сумата в размер на 72 346, 74 лева.

Д. За м.02.2004 г. на основание чл. 55, ал. 1 вр. чл. 29, ал. 8 от ЗДДС данъчно задълженото лице е следвало да начисли ДДС в размер на 83, 91 лева в данъчен период м.2.2004 г., а не в м.05.2004 г. във връзка с удържана гаранция по договор за извършване на СРР с Община К и е начислена лихва за забава за периода от 15.03.2004 г. до 14.06.2004 г.

Е. На основание чл. 64, ал. 1, т. 5 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по фактура № 312 от 29.02.2004 г. , издадена от „ДизАрх” ЕООД с предмет – консултантска и техническа помощ за ремонтни строителни работи;

Ж. За м. 06.2005 г. е доначислен ДДС в размер на 6167, 83 лева във връзка със строителните услуги по нотариален акт № 002, том III, рег. № 4337, дело № 291 от 07.06.2005 г. и данъчната основа е определена на основание чл. 30, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, т.е. по пазарната цена на предоставената услуга. Прието е, че данъчната оценка на цялото право на строеж е за сумата от 101418,10 лева, като от него 79,979% или 740123,92 лева са за С. и Дияна Миладинови, а 27,021 % или 27404,18 лева е отстъпеното право на строеж на собствениците Й К Х, А К М. Данъчната основа за определяне на дължимия данък според ревизиращите е данъчната оценка, посочена в нотариалния акт, касаеща правото на строеж на приемателите, разделена на две (правото на строеж е в режим на СИО) и се получава сумата в размер на 30 839,13 лева.

З. За данъчен период м.12.2007 г. е доначислен ДДС в размер на 172 817,77 лева на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 2 от ЗДДС.

II. По ЗОДФЛ (отм.): 1. За периода 01.01.-31.12.2003 г. е установено задължение в размер на 3 081,69 лева; 2. За периода 01.01.-31.12.2004 г. е установено задължение в размер на 558,10 лева.

III. По ЗДДФЛ за периода 01.01.-31.12.2007 г. е определен дължим данък за внасяне в размер на 91281, 72 лева и лихвите за забава върху главницата.

Ревизионният акт е връчен на едноличния търговец на 08.05.2009 г., като жалбата до директора на Д. „О.” – гр. С. е подадена чрез ТД на Н. К с В. ТД – 05-49 от 14.05.2010 г.

На 22.06.2009 г. между страните е сключено споразумение за удължаване срока за произнасяне по жалбата на „С. М.” със срок от три месеца.

В удължения срок решаващият орган се е произнесъл с решение № 1185 от 26.08.2009 г., с което РА № * от 21.04.2009 г. е отменен в частта относно непризнатото право на приспадане на данъчен кредит за м. 03.2003 г. и м.02.2004 г. по фактури, издадени от „ДизАрх” ЕООД, доначисления ДДС в размер на 172 817,77 лева за м.12.2007 г. и определеното задължение по ЗДДФЛ за 2007 г. ведно с начислените лихви, като в частта относно данъчен период м.12.2007 г. за задълженията по ЗДДС и за задълженията по ЗДДФЛ за 2007 г. преписката е върната за извършване на нова ревизия. Процесният РА е изменен в частта относно установеното задължение по ЗОДФЛ за периода 2003 г. в размер на 3081,69 лева и е определено на сумата от 2 791,60 лева, а за периода 2004 г. в размер на 558, 10 лева е определено за сумата от 238, 60 лева ведно със съответните лихви за забава. В останалата си част ревизионният акт е потвърден.

В хода на съдебното производство са изслушани основно и две допълнителни заключения по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза, насочени към установяване размера на задълженията на жалбоподателя по ЗДДС за данъчен период 01.12.-31.12.2003 г. и за данъчен период 01.06.-30.06.2005 г. Заключенията на в.л. Д. П. са дали пълен отговор на поставените на жалбоподателя задачи, като същите са компетентно изготвени и са неоспорени от страните. По делото е изслушано и прието заключение по съдебно-графологическа експертиза във връзка с твърдението на жалбоподателя, че ЗВР № 800458 от 25.11.2008 г. за удължаване срока на ревизията не е връчена на ревизирия субект и положеният върху разписката почерк и подпис принадлежат на С. Т. М..

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

По делото липсват данни относно датата на връчване на ревизирия субект на решение № 1185 от 26.08.2009 г. на директора на Д. „О.“ – гр. С., което обстоятелство не се оспорва от ответната страна чрез процесуалния ѝ представител. Следователно, жалбата на „С. М.“ се явява подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима. Разгледана по същество е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт (РА) № * от 21.04.2009 г., издаден от Р Т Зрънчева на длъжност инспектор по приходите в ТД на Н. К в частта относно доначисления ДДС за м.12.2003 г. в размер на 14 469,35 лева и лихвите за забава и относно доначисления ДДС за м.06.2005 г. в размер на 6167,83 лева и начислените лихви за забава, потвърден с решение № 1185 от 26.08.2009 г. на директора на Д. „О.“ – гр. С. П. ЦУ на Н.. Видно от молба от 14.12.2009 г. в рамките на настоящото производство жалбоподателят не оспорва задълженията по ЗОДФЛ (отм.) за 2003 г. и 2004 г., чийто размер е изменен с решение № 1185 от 26.08.2009 г. на директора на Д. „О.“ – гр. С. П. ЦУ на Н.

Съдът намира, че ревизионният акт в оспорената част, потвърден с решение № 935 от 13.07.2009 г. на директора на Д. „О.“ – гр. С. П. ЦУ на Н. е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Според този текст - чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган № К 800458 от 13.01.2009 г. на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е определена Р Т Зрънчева на длъжност инспектор по приходите в ТД на Н. – С. град. Процесната ЗОКО е издадена от Д В Ямборска, заемаща длъжност началник сектор „Проверки и ревизии“, отдел „Контрол“ на ТД на Н. К, която е оповомощена да издава заповеди за възлагане на ревизии и заповеди за определяне на компетентен орган съгласно заповед № 61 А от 07.07.2006 г. на директора на ТД на Н. К. Процесният РА е издаден от Р Т Зрънчева

–инспектор по приходите в ТД на Н. К, което означава, че ревизионният акт е издаден от орган, разполагащ с материална компетентност.

Недоказано е твърдението, поддържано от жалбоподателя чрез неговия процесуален представител за нищожност на ревизионния акт поради невръчването на ревизирания субект ЗВР № 800458 от 25.11.2008 г. за удължаване срока на ревизията. За доказване на обстоятелството, че положеният в разписка почерк и подпис не изхождат от лицето С. Т. М. е допуснато изслушването на съдебно-графологична експертиза, която да изследва почерка и подписа, положени в разписката за връчване на цитираната ЗВР и в.л. да отговори на въпроса дали почеркът и подписък принадлежат на лицето С. Т. М. или не. В.л. С. С. е работило по поставената задача, като е взело сравнителен образец от почерка и подписа на жалбоподателя и е изследвало за сравнение съдържащите се по делото документи. Вещото лице е дало пълен и категоричен отговор на всеки един от поставените въпроси, като е приело, че ръкописният текст в разписката за връчване на процесната ЗВР не е изпълнен от С. Т. М., но подписът за „Получил” в цитираната разписка от 02.12.2008 г. е положен от С. Т. М.. За да достигне до тези изводи, вещото лице е изследвало почерка на жалбоподателя и почерка върху процесния обект на изследване и е констатирало различие както в общите, така и в частните графически признаци, а по отношение на подписа е констатирало, че между подписа в сравнителните образци и този в разписката за връчване на ЗВР са налице съвпадения в общите графически признаци – степен на обработеност, свързаност, размер, транскрипция, структурна сложност на движенията, наклон и в изчерпателно посочените частни графически признаци. Съдът кредитира изцяло заключението на в.л. С. С., като обосновано, дало пълен отговор на задачата и компетентно изготвено. Съобразно констатираното от в.л. С. съдът намира, че ЗВР № 800458 от 25.11.2008 г. е надлежно връчвана (лично) на жалбоподателя – С. Т. М. на отразената в нея дата 02.12.2008 г., поради което срокът на ревизията е удължен съобразно императивните разпоредби на ДОПК. Спазено е изискването на чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за извършване на ревизията да е удължен със заповед на органа, възложил ревизията. Освен това ревизионният доклад е издаден на 10.01.2009 г., което означава, че е спазен 14-дневния срок по чл. 117, ал. 1 от ДОПК.

Съдът намира, че в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, поради което следва да бъдат обсъдени доводите за материална незаконосъобразност на ревизионния акт в оспорената му част.

1. Във връзка с доначисления ДДС за м.12.2003 г. в хода на ревизията е констатирано, че с нотариален акт № 123, том III, рег. № 8797, дело № 399 от 10.12.2003 г. за учредяване на право на строеж срещу задължението за построяване на жилищна сграда с апартаменти, ателиета, офиси, магазини и гаражи лицата С Т Р, П Р Р, Б Б Г, Т Б Г като собственици на недвижим имот, находящ се в гр. С., У. „Руен” № 20, представляващ УПИ – IV 495 в кв. 62 по плана на гр. С., местността „бу. Б – II ч” , целият от 430 кв.м. си учредяват взаимно и безвъзмездно правото на строеж върху описаните в т. 3 части от предвидената за построяване жилищна сграда. В договора е посочено, че срещу така учреденото право на строеж приемателят С. Т. М. се задължава в срок от 24 месеца да проектира и построи за своя сметка и със свои сили или чрез трети лица, по монолитен способ жилищна сграда и всички други жилищни и нежилищни помещения, подробно описани в договора. Съгласно нотариалния акт данъчната оценка на правото на строеж е 218 851,20 лева.

П. така установените факти органите по приходите приемат, че са налице две

насрещни доставки – от една страна, учредяване на право на строеж и от друга страна – изграждане на сграда (строителна услуга), като доставката за изпълнение на строителната услуга е облагаема по смисъла на ЗДДС (отм.), а доставката по учредяване на правото на строеж е освободена по смисъла на чл. 34, ал. 1 от ЗДДС (отм.). Налице е позоваване на нормата на чл. 30, ал. 3, т. 1 и т. 3 от ЗДДС (отм.) П. две насрещни престации, П. които няма плащане в пари данъчната основа е пазарната цена на стоката или услугата, а по силата на чл. 34 от ППЗДДС (отм.) когато П. доставка плащането е уговорено в стока или услуга се приема, че се извършват две доставки, П. които доставчикът на едната е получател по другата и в този случай данъчното събитие и за двете доставки възниква на датата на възникване на по-ранната от тях. Прието е, че извършването на строителната услуга е за „С. М.” и тази доставка е облагаема по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, поради което за едноличния търговец е възникнало задължение да издаде фактура и начисли ДДС към датата на сключване на нотариалния акт (10.12.2003 г.). За да определи дължимия размер на ДДС по доставката, органът по приходите е развил доводи, че за пазарна цена на предоставената услуга следва да се приеме данъчната оценка на учреденото право на строеж в полза на едноличния търговец. В тази връзка данъчната основа е за сумата от 72 346,74 лева (получена от сумата 173632,17 лева, разделено на 2 – с оглед СИО) и е определен ДДС в размер на 14 469,35 лева.

Съдът намира, че правилно органите по приходите са квалифицирали двете доставки – първата е предоставянето на правото на строеж, което съгласно чл. 34, ал. 1 от ЗДДС (отм.) е сделка със земя и попада в обхвата на освободените доставки, а втората – насрещната престация е доставка на строителна услуга. Доставките на строителни услуги са облагаеми по смисъла на ЗДДС, П. които възниква данъчно събитие по силата на чл. 24 от ЗДДС (отм.). Установява се, че „С. М.” не е издал данъчни фактури към всеки един от собствениците на прехвърленото право на строеж върху частта от страдата, отговаряща на дела на всеки от тях, в деня на сключване на нотариалния акт – 10.12.2003 г. В тази връзка съдът намира, че в случая задължението за издаване на данъчна фактура и начисляване на ДДС е за „С. М.”, доколкото същият е посочен в нотариалния акт като Приемател – строител и до този извод се достига след запознаване със съдържанието на предварителния договор от 16.05.2002 г., който е сключен с „С. М.”. Съобразно така приетото данъчната основа следва да се определи на базата на чл. 30, ал. 3, т. 1 от ЗДДС (отм.), съгласно който данъчната основа е пазарната цена на предоставяната услуга или стока, когато плащането се извършва със стоки или услуги. Нормата на чл. 20, т. 5 от ЗДДС определя, че пазарната цена е сумата, която би била платима за стока или услуга без данък върху добавената стойност, която би била платима за идентична стока или услуга по доставка П. същите условия между лица, които не са свързани. В процесния случай пазарната цена, респ. данъчната основа е стойността на договорената строителна услуга, определена към 10.12.2003 г. Общата данъчна оценка на правото на строеж е в размер на 218 851,20 лева, а цената за 1 кв.м застроена площ е 1.,52 лева (общата данъчна оценка, разделена на съответната обща застроена площ). Общата данъчна основа на фактурите, които е следвало да издаде жалбоподателят към собствениците на земята е в размер на 45 462,74 лева, получена от площта на даваните в замяна апартаменти и др. прилежащи обекти – 330,59 кв.м., умножена с цената на 1 кв.м – 1., 52 лева. П. тази данъчна основа ДДС е в размер на 9 092,55 лева, до който извод е достигнало вещото лице П. изготвяне на първото по делото заключение и което съдът изцяло кредитира. Следователно,

органите по приходите неправилно са определили дължимия ДДС, като са изходили като база от данъчната оценка на правото на строеж на приемателите, а не от оценката на обектите на учредителите на правото на строеж.

Съдът намира, че не следва да се кредитират двете допълнителни заключения в частта относно съотнасянето на размера на ДДС по два броя фактури № * от 10.09.2005 г. и № *9 от 08.11.2005 г., издадени от „С. М.” към сделката по нотариалния акт от 10.12.2003 г. Предмет на доставките по двете фактури е СМР по договор, като първата фактура от 10.09.2005 г. е издадена на С Т Р на стойност 4 100 лева и ДДС в размер на 820 лева, а втората фактура от 08.11.2005 г. е издадена на П Р Р на стойност 3500 лева и ДДС в размер на 700 лева. От доказателствата, събрани в хода на ревизията се установява, че на 01.03.2004 г. е сключен договор за строителство между „С. М.” и описаните по-долу в договора 15 бр. физически лица, измежду които са С Т Р и П Р Р, с който е възложено на Изпълнителя да построи до етап на груб строеж с пълно завършване на общите части на пететажната жилищна сграда с офиси и гаражи в УП IV – 495, кв. 62, У. „Руен” № 20, гр. С.. Уговорено е заплащането на СМР да става с авансови вноски от Възложителите по приложената ПСД, като окончателната цена ще се формира след изготвянето на количествено – стойностна сметка на база на действително вложени от Изпълнителя материали и труд. Срокът за извършване на СМР е до 30.12.2005 г. Приложен е протокол за установяване на извършените СМР и заплащане на същите към 20.12.2005 г., като в представения опис на издадени фактури на посочените в договора за строителство лица, който е изготвен от самия жалбоподател фигурират процесните две фактури, издадени на С Т Р и на П Р Р (стр. 347 от приложенията към делото). П. така представените от ревизирания субект доказателства следва да бъде направен извод, че стойността на начисления ДДС по двете фактури се свързва със сключения договор за строителство от 10.03.2004 г. и същите отразяват настъпило данъчно събитие след датата 10.12.2003 г. и не могат да се свържат с договора за учредяване на право на строеж от 10.12.2003 г., което означава, че стойността по тях не оказва влияние върху размера на определения ДДС за сумата от 9092,55 лева. Във връзка с определения от в.л. П. размер на дължимия данък за внасяне в размер на 9 139,05 лева за м.12.2003 г. същият не следва да се кредитира, тъй като с процесния РА за м.12.2005 г. не е определен допълнителен ДДС освен този във връзка с нотариалния акт за учредяване на право на строеж. По отношение на договора за извършване на СРР през 2003 г. с Община К по проект Красива Б за обект Благоустрояване към църква „Свети Г-кв. Колуша” във връзка с удържаната гаранция е начислена само лихва за забава върху ДДС в размер на 46,49 лева за периода от 15.01.2004 г. до датата на издаване на РА, а не е налице определяне на допълнителен ДДС. В допълнение на гореизложеното следва да се посочи, че съдът не използва варианта от допълнителното заключение на в.л. П., касаещ хипотезата, че приемателят на услугата е физическо лице и същото не е данъчно задължено лице по смисъла на ЗДДС. От съдържанието на нотариалния акт от 10.12.2003 г. и от предварителния договор е видно, че учредяването на правото на строеж от страна собствениците на описания недвижим имот е в полза на приемателя – строителя и същият се задължава да построи посочените в договора обекти, както и да извърши довършителните работи на всички жилищни и нежилищни помещения със собствени средства или чрез трети лица. Това означава, че доставката на строителна услуга е за едноличния търговец, който е бил длъжен да издаде данъчни фактури и да начисли ДДС в определения по-горе размер.

2. Във връзка с доначисления ДДС за м.05.2006 г. в хода на ревизията е констатирано, че с нотариален акт № 002, том III, рег. № 4337, дело № 291/2005 г. от 07.06.2005 г. Й К Х и А К М като собственици на недвижим имот, находящ се в гр. С., Столична община, район Възраждане, У. „Позитано” № 121, представляващ УПИ VII – 8, в кв. 274 по плана на гр. С. си учредяват взаимно и безвъзмездно право на строеж върху описаните в т. 3 от договора обекти за построяване в поземления имот на шестетажна сграда. Собствениците на имота учредяват на С. Т. М. право на строеж върху имота за построяване съгласно одобрен архитектурен проект на шестетажна сграда. В договора е посочено, че срещу така учреденото право на строеж приемателят С. Т. М. се задължава в срок от 24 месеца да проектира и построи за своя сметка и със свои сили или чрез трети лица, по монолитен способ жилищна сграда и всички други жилищни и нежилищни помещения, подробно описани в договора. Съгласно нотариалния акт данъчната оценка на правото на строеж е 101418,10 лева.

П. така установените факти органите по приходите приемат, че са налице две насрещни доставки – от една страна, учредяване на право на строеж и от друга страна – изграждане на сграда (строителна услуга), като доставката за изпълнение на строителната услуга е облагаема по смисъла на ЗДДС (отм.), а доставката по учредяване на правото на строеж е освободена по смисъла на чл. 34, ал. 1 от ЗДДС (отм.). Налице е позоваване на нормата на чл. 30, ал. 3, т. 1 и т. 3 от ЗДДС (отм.) П. две насрещни престации, П. които няма плащане в пари данъчната основа е пазарната цена на стоката или услугата, а по силата на чл. 34 от ППЗДДС (отм.) когато П. доставка плащането е уговорено в стока или услуга се приема, че се извършват две доставки, П. които доставчикът на едната е получател по другата и в този случай данъчното събитие и за двете доставки възниква на датата на възникване на по-ранната от тях. Прието е, че извършването на строителната услуга е за „С. М.” и тази доставка е облагаема по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, поради което за едноличния търговец е възникнало задължение да издаде фактура и начисли ДДС към датата на сключване на нотариалния акт (07.06.2005 г.). За да определи дължимия размер на ДДС по доставката, органът по приходите е развил доводи, че за пазарна цена на предоставената услуга следва да се приеме данъчната оценка на учреденото право на строеж в полза на едноличния търговец, тъй като това е икономическата изгода от сделката за него. В тази връзка данъчната основа е за сумата от 30 839,13 лева (получена от сумата 74013,92 лева, разделено на 2 – с оглед СИО) и е определен ДДС в размер на 6167,83 лева.

Съдът споделя съображенията на органите по приходите за наличието на две доставки – едната - по учредяване на правото на строеж, което е освободена доставка, и втората - по извършването на строителната услуга, която е облагаема доставка, но счита, че неправилно е определена данъчната основа съобразно мотивите, развити в пункт 1 от решението досежно доначисления ДДС за м.12.2003 г. във връзка с нотариалния акт за учредяване право на строеж от 10.12.2003 г. За да се изчисли размера на дължимия ДДС, съдът взе предвид основното заключение на вещото лице Д. П., което е констатирало, че общият размер на обезщетението на собствениците на имота е 306,27 кв.м. или 27 % от общата разгъната застроена площ на сградата от 1 134,66 кв.м., а данъчната оценка на цялото учредено право на строеж е за сумата от 101 418,10 кв.м. Съобразно тези данни П. спазване на нормата на чл. 30, ал. 3, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 20, т. 5 от ЗДДС общата данъчна основа по втората доставка е в размер на 27 230,47 лева (306,27 кв.м. – обезщетението на собствениците, умножено по стойността на 1 кв.м. – 88,91 кв.м.) и съответно дължимият ДДС е за сумата от 5 446,

09 лева. Видно от РД за периода – м.06.2005 г. ревизирият субект е декларирал ДДС за възстановяване за сумата от 27,82 лева, което означава, че дължимият от жалбоподателя ДДС е в размер на 5 418,27 лева, както е прието от в.л. П. в основното заключение по п.2.

Съдът намира, че П. определяне на данъчната основа по тази доставка и дължимия ДДС не могат да се съотнесат фактурите, които „С. М.” е издал към собствениците в последващ период – фактура № * от 18.12.2006 г. с получател Й К Х на стойност 6000 лева и начислен ДДС в размер на 1200 лева; фактура № *2 от 29.12.2006 г. с получател А К М на стойност 9000 лева и ДДС в размер на 1 800 лева; фактура № * от 03.08.2007 г. с получател Й К Х на стойност 3000 лева и ДДС в размер на 600 лева; фактура № * от 06.08.2007 г. с получател А К М на стойност 4000 лева и ДДС в размер на 800 лева; фактура № * от 24.08.2007 г. с получател Й К Х на стойност 8000 лева и ДДС в размер на 1600 лева; фактура № * от 26.11.2007 г. с получател Анастия К М на стойност 2500 лева и ДДС в размер на 500 лева и фактура № * от 28.11.2007 г. с получател А К М на стойност 2500 лева и ДДС в размер на 500 лева. Установява се, че на 25.02.2006 г. е сключен договор за строителство между „С. М.” и описаните в договора 12 физически лица, измежду които са Й К Х и А К М, с който Изпълнителят приема да построи до етап на груб строеж с пълно завършване на общите части на пететажа сграда с офиси в УПИ VII – 8, кв. 274, У. „Позитано” № 121 гр. С.. Уговорено е заплащането на СМР да става с авансови вноски от Възложителите по приложената ПСД. Приложен е протокол за установяване на извършените СМР и заплащане на същите към 20.02.2007 г., като в представения опис на издадени фактури на посочените в договора за строителство лица, който е изготвен от самия жалбоподател фигурират процесните фактури, издадени на Й К Х и А К М (стр. 456 от приложенията към делото). П. така представените от ревизирият субект доказателства и с оглед предмет на доставката, описан във фактурите (СМР по договор за строителство) следва да бъде направен извод, че стойността на начисления ДДС по описаните 7 бр. фактури се свързва със сключения договор за строителство от 25.02.2006 г. и същите отразяват настъпило данъчно събитие след датата 07.06.2005 г. и не могат да се свържат с договора за учредяване на право на строеж от 07.06.2005 г., което означава, че стойността по тях не оказва влияние върху размера на определения ДДС за сумата от 5 446,09 лева. Аналогични са съображенията, както изложените в п.1 относно изготвените от в.л. варианти на заключението, ако се счете, че приемател на строежа е физическото лице С. Т. М. и не е данъчнозадължено лице по смисъла на ЗДДС.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че жалбата на „С. М.” е частично основателна, като процесният ревизионен акт следва да се отмени в частта относно доначисления ДДС за м.12.2003 г. за разликата от 14 469,35 лева до 9 092, 55 лева ведно със съответните лихви за забава и в частта относно доначисления ДДС за м. 05.2006 г. за разликата от 6167,83 лева до 5 446, 09 лева ведно със съответните лихви за забава.

П. този изход на спора и частичното отхвърляне на жалбата, на основание чл. 161, ал. 1, изр. 2 от ДОПК на ответната страна се дължи присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 1125 (хиляда сто двадесет и пет) лева съобразно отхвърлената част на жалбата.

На жалбоподателя не се дължат разности съобразно уважената част от жалбата, поради липсата на направено искане до приключване на устните състезания в тази насока.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК,

Административен съд С. град, I отделение, IV състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на „С. М.“, представляван от С. Т. М. ревизионен акт № * от 21.04.2009 г., издаден от Р Т Зрънчева на длъжност инспектор по приходите в ТД на Н. К в частта относно доначисления ДДС за м.12.2003 г. за разликата от 14 469,35 лева до 9 092, 55 лева ведно със съответните лихви за забава и в частта относно доначисления ДДС за м. 05.2006 г. за разликата от 6167,83 лева до 5 446, 09 лева ведно със съответните лихви за забава, потвърден с решение № 1185 от 26.08.2009 г. на директора на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” – гр. С. П. ЦУ на Н..

ОСЪЖДА „С. М.“, ЕИК по БУЛСТАТ *, адрес – гр. С., У. „Руен” № 20 да заплати на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” - гр. С. П. ЦУ на Н. сумата в размер на 1125 (хиляда сто двадесет и пет) лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: