

РЕШЕНИЕ

№ 2239

гр. София, 21.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 17.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елица Райковска

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **7021** по описа за **2024** 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).

АССГ е сезиран от Идел Рент ЕООД с жалба срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002223003936-091-001/14.02.2024 г., потвърден с решение № 748/31.05.2024 г. на Директора на ДОДОП. Моли РА да бъде отменен. Представя писмени бележки. Претендира разноски за държавна такса и вещо лице.

Ответникът оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 372 лева.

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

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ от 05.07.2023 г. /л. 19/ е възложено извършването на ревизия на Идел Рент ЕООД за задължения за данък върху добавената стойност за периода 01.12.2021-28.02.2022 г. Цитираната ЗВР е изменена със Заповеди за изменение от 24.10.2023 г. /л. 23/ и от 21.11.2023 г. /л. 27/, като е удължен срокът на ревизията. ЗВР са връчени редовно на ревизираното лице /л. 22,26,30/. ЗВР са издадени и надлежно подписани с електронен подпис от М. Х. – компетентен орган, видно от заповед от 31.10.2022 г. /л. 17/ и от 18.02.2020 г. /л. 104/. На 09.01.2024 г. е издаден и надлежно подписан с електронни подписи Ревизионен доклад /РД/ (л. 32) от В. С. и Б. В., определени с горепосочените ЗВР. Срещу РД не е подадено възражение от ревизираното лице.

На 14.02.2024 г. е издаден ревизионен акт /РА/ (л. 45) от компетентните органи съгл.

чл. 119, ал. 2 от ДОПК – М. Х. и В. С., подписан с електронни подписи и връчен редовно на ревизираното дружество /л. 54/.

Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА /л. 56 и сл./.

Срещу РА е постъпила в срок жалба по административен ред от 14.03.2024 г. /л. 70/, във връзка с която е издадено Решение № 748/31.05.2024 г. /л. 10/.

Ревизията е повторна и е издадена в изпълнение на решение № 830/19.06.2023 г., с което частично е отменен РА от 16.03.2023 г. /л. 154 и сл./.

На 21.11.2023 г. /л. 253/ в хода на ревизионното производство е възложено извършването на експертиза /л. 263/.

В хода на съдебното производство е изслушана и приета съдебно-техническа експертиза /л. 304/.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 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 материално-правните разпоредби по издаването му.

Съобразно изложените по-горе мотиви, оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по смисъла на 118, ал. 2 от ДОПК в кръга на определените му правомощия, видно от обсъдените по-горе заповеди, като същият е съставен в предвидената форма. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

С нотариален акт /НА/ № 117 от 09.12.2021 г. /л. 140/ С. Б., А. Б. и С. Б., като съсобственици на имот с идентификатор 68134.1007.471 в м. К. вада, учредяват на Идел Рент ЕООД правото на строеж за изграждане на обекти в бъдещата сграда без обектите, описани в пункт втори на НА, а именно апартамент 2 заедно със склад 4 и паркомясто 6; апартамент 3 заедно със склад 5 и паркомясто 7; апартамент 4 заедно със склад 7 и паркомясто 4; апартамент 5 заедно със склад 8 и паркомясто 5, за които обекти Б. взаимно си запазват, отстъпват и учредяват право на строеж. По силата на т. 8 от НА Идел Рент ЕООД се задължава да построи сградата. Съгл. т. 5 от НА Идел Рент ЕООД се задължава срещу учреденото му право на строеж да извърши строителство на сградата в цялост вкл. и на конкретните обекти на учредителите Б., описани в пункт 2, изцяло за своя сметка.

На 21.09.2021 г. за сградата в м. К. вада е издадено разрешение за строеж /л. 208/.

Видно от предмета на обсъждания НА, касае се за бартер.

Съгласно чл. 130, ал. 1 от ЗДДС когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две

насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. Следователно по силата на описания НА вместо заплащане на парична цена на Б., Идел Рент ЕООД се задължава със свои средства и за своя сметка да изгради обектите, за които Б. си запазват правото на строеж /ап. 2, 3, 4, 5, всеки от който с паркоместо и склад/. Налице е доставка на учредяване на право на строеж от страна на Б., която ще се заплати от Идел Рент ЕООД със строителна услуга. Тоест Идел Рент ЕООД се явява продавач на строителна услуга за обектите, за които Б. са си запазили правото на строеж.

Съгласно чл. 130, ал. 2 от ЗДДС данъчното събитие за доставките възниква по общите правила на закона, като според чл. 130, ал. 3 от ЗДДС доставката по ал. 1 с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане (цялостно или частично) по втората доставка.

След като е издадено разрешение за строеж на 21.09.2021 за процесната жилищна сграда (преди издаването на нотариалния акт от 09.12.2021 г.), се касае за облагаема доставка съгласно чл. 45, ал. 2 ЗДДС.

Съгласно чл. 26, ал. 7 от ЗДДС когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, без страните да са му придали парично изражение, данъчната основа на всяка от доставките към датата на възникване на данъчното събитие е данъчната основа при придобиването или себестойността на предоставената стока, а в случаите на внос – на данъчната основа при вноса или на направените преки разходи за извършване на предоставената услуга. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена.

С оглед на цитираната правна регламентация, съдът намира, че в случая, по-ранната доставка е тази по учредяването на правото на строеж от страна на Б., което е станало на 09.12.2021 г. с процесния нотариален акт, тъй като строителната услуга не е извършена към този момент. Същевременно, данъчната основа и ДДС по тази доставка представляват авансово (цялостно или частично) плащане от страна на Б. като получатели на строителната услуга.

Прехвърлянето на правото на строеж, каквато е настоящата хипотеза, е доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС. Следователно, по силата на чл. 26, ал. 7, изр. 1 от ЗДДС данъчната основа на тази доставка е данъчната основа при придобиването или себестойността на предоставената стока. Органите по приходите е следвало да определят данъчната основа на доставката съгласно данъчната основа при придобиването, съответно себестойността на правото на строеж и едва при невъзможност за това – съгласно пазарната оценка. В тази връзка, следва да бъде отбелязано, че нито в ревизионния доклад, нито в РА се съдържат констатации за цената на придобиване или себестойността на правото на строеж.

Видно от изготвената в хода на ревизионното производство експертиза, обект на изследване първо е била пазарната стойност на строителната услуга за апартаментите на Б. /л. 268/, възлизаща в размер на 284 220 лева. Изследвана е също и пазарната цена на обособените обекти със запазено право на строеж – съответно апартамент 2,3,4 и 5 заедно със съответните складове и паркоместа, като е прието, че стойността им възлиза на 747 671 лева без ДДС /л. 271/. Както бе посочено по-горе, строителната услуга още не е възникнала, поради което този начин на изчисление е неотносим.

Впоследствие в СТЕ е изследвана пазарната цена на правото на строеж на обектите, върху които е учредено право на строеж на Идел Рент ЕООД от страна на Б., като неправилно е включен и апартамент 5 /върху който Б. са си запазили правото на

строеж/. Изведената пазарна цена на правото на строеж е определена на 515 945 лева /л. 271 гръб/ и върху същата с РА, потвърден с решението на Директора на ДОДОП, е начислен ДДС от 103 189 лева.

Както бе посочено, пазарната цена е приложима, едва след обсъждане на цената на придобиване или себестойността на правото на строеж, като следва да се направи преценка дали е възможно данъчната основа да бъде определена по този ред. Чл. 26, ал. 7, изр. 2 от ЗДДС, съгл. който данъчната основа е пазарната цена, намира приложение едва след като е изпълнено предварителното условие, което законодателят е предвидил, а именно да не може да се определи цената на придобиване или себестойността на предоставената стока. В този смисъл, по делото не са налице нито данни, нито конкретни доказателства тази невъзможност да е изследвана и установена. По никакъв начин не става ясно, защо е следвало да се премине към определяне на пазарна цена на процесното право на строеж. Не са изложени съображения или доводи в тази насока. В посочения смисъл е и диспозитивът на решението на СЕС по дело С-549/11.

Съгласно заключението на вещото лице, изготвило експертизата в хода на съдебното производство, индикативната стойност на строителната услуга на ап. 2,3,4 и 5, ведно с паркоместата и складовете, възлиза общо на 276 100 лева /л. 307/. Правото на строеж е изчислено на 280 031 лева – и двете суми съществено се отличават от приетата за меродавна пазарна цена в ревизионното производство, но предвид липсата изцяло на мотиви в РА относно цената на придобиване или себестойността на предоставената стока, тези липсващи мотиви не могат да бъдат замествани за първи път в съдебното производство.

С оглед на изложеното, съдът намира, че органите по приходите са приложили неправилно материалния закон – приели са, че данъчната основа е пазарната цена на предоставеното право на строеж, без да обосноват причините, наложили това. Именно в тежест на органите по приходите е да установят съществуването на фактическите основания и да докажат изпълнението на законовите изисквания при издаването на ревизионен акт, което в конкретния случай не е сторено.

С оглед на изложеното РА в тази част се явява незаконосъобразен и подлежи на отмяна в какъвто смисъл са например Решение № 5588 от 8.06.2022 г. на ВАС по адм. д. № 9823/2021 г., Решение № 6516 от 2.06.2020 г. на ВАС по адм. д. № 5/2020 г. и др.

Във връзка с втората ревизирана от органите по приходите сделка настоящият състав намира, че отново не е спазено изискването на чл. 26, ал. 7, изр. 1 от ЗДДС:

С Нотариален акт № 1 от 07.01.2022 г. /л. 190/ Идел Рент ЕООД е прехвърлило на С. И. Б. правото на строеж за изграждане на обекти в сграда, а именно: апартамент № 7 заедно със склад № 2 и паркоместото № 1. В замяна на прехвърляното право на строеж за построяване на описаните недвижими имоти С. И. Б. прехвърля на Идел Рент ЕООД правото на собственост върху апартамент 18 в М. 2, [жилищен адрес] заедно с избено помещение. В т. 3 на НА е записано, че във връзка с недвижимия имот по пункт първи /тоест правото на строеж върху ап. 7 ведно със склад и паркоместото в кв. К. вада/, помежду им продължават да важат условията на предварителен договор, сключен между тях, като считат заменяемите права за равностойни.

В писмо на Дирекция общински приходи отдел М.-СО /л. 126/ е записано, че имот, находящ се в [населено място], [жк], [жилищен адрес] с панелна конструкция, е построен през 1974 г. и придобит като дарение с НА от 2008 г. от Й. Д.. Приложена е

декларация по чл. 14 от ЗМДТ от 2008 г. /л. 128/ заедно с НА за дарение /л. 133/.

Във връзка с бартера, инкорпориран в НА № 1/07.01.2022 г., важи изложеното по-горе, а именно, че отново в РА и в решението на Директора на ДОДОП е обсъждана и приета единствено пазарната цена при изрично позоваване на пар. 1, т. 8 от ДР от ДОПК /л. 13/, дефиниращ понятието „пазарна цена“. За трите обекта, за които Б. получава право на строеж в имота в кв. К. вада – апартамент 7, склад 2 и паркомясто 1 – е определена средна пазарна цена в размер на 66 443 лева $(63\,121 + 69\,766):2/$. И по отношение на тази сделка не е изследвана данъчната основа при придобиването или себестойността на предоставената стока, нито са изложени мотиви, от които да е видно защо ревизиращият орган е пристъпил към определяне на пазарната стойност, което е в противоречие с цитираната практика на ВАС и решението на СЕС. По отношение на процесната сделка е налице и предварителен договор съгл. т. 3 от НА, който не е приобщен към преписката, нито са изследвани неговите клаузи, респ. престацията, която следва да бъде предоставена от Идел Рент ЕООД на Б., вкл. за да се прецени коя е по-ранната доставка съгл. чл. 130, ал. 3 от ЗДДС.

Изготвената по делото съдебно-оценителна експертиза, съгласно която индикативната стойност на строителната услуга за ап. 7 ведно с паркомясто и склад възлиза на 67 765 лева, а тази на правото на строеж – на 26 819 лева, не променя горните изводи, доколкото в тежест на органите по приходите е да изложат мотиви и да представят изчисления относно данъчната основа при придобиването или себестойността на предоставената стока, която се ползва като отправна стойност. Това не е сторено, поради което и не може за първи път СОЕ да попълва тази празнота.

По изложените съображения РА и в тази част се явява незаконосъобразен.

РА се явява законосъобразен относно сумата от 50,29 лева по фактура от 12.12.2021 г. – хотелско настаняване във връзка с фактура, издадена от Б. парк ЕООД. Не са представени доказателства, че този разход е свързан с дейността на дружеството. Няма командировъчна заповед, отчет или други документи. В., нито в жалбата до съда, нито в писмените бележки има изложени конкретни аргументи относно РА в тази му част.

С оглед на изложеното РА следва да бъде отменен за главниците съответно от 103 189 лева и 13 288,60 лева и съответните лихви. За периода м.12.2021 г. въз основа на допълнително начислените главници от 103 189 лева и 50,29 лева е променен финансовият резултат, като вместо данък за възстановяване от 4 679,27 лева е определен данък за внасяне от 98 460,02 лева. Поради това от ревизиращите органи е изчислена лихва върху главницата от 98 460,02 лева за периода 15.01.2022-14.02.2024 г. и същата възлиза в размер на 23 552,63 лева /л. 49/.

Жалбата е неоснователна за сумата от 50,29 лева главница, като лихвата за периода 15.01.2022-14.02.2024 г. върху тази сума, изчислена с лихвения калкулатор на сайта на НАП, възлиза на 12,03 лева. За горницата над тази сума и с оглед основателността на жалбата за горепосочените главници, РА следва да бъде отменен и за лихвите от 23540,60 лева за периода 15.01.2022-14.02.2024 г. $/23552,63 \text{ лева лихва минус } 12,03 \text{ лева}/$ върху определения ДДС за внасяне за м. 12.2021 г. от 98 409,73 лева $/98460,02 \text{ минус } 50,29 \text{ лева}/$ и за сумата от 3064,33 лева - лихва за периода 15.02.2022-14.02.2024 г. върху главницата от 13 288,60 лева.

Жалбоподателят претендира разноски за вещо лице /400 лева/ и държавна такса /50 лева/, поради което ответникът следва да бъде осъден да му заплати общо сумата от 449,80 лева съобразно уважената част от претенцията.

Ответникът претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 10372 лева, поради което жалбоподателят следва да му заплати сумата от 4,15 лева съобразно отхвърлената част от жалбата за 50,29 лева – главница и 12,03 лева лихва и с оглед материалния интерес от общо 143 144,85 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 13-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на Идел Рент ЕООД Ревизионен акт № Р-22002223003936-091-001/14.02.2024 г., потвърден с решение № 748/31.05.2024 г. на Директора на ДОДОП, в частта относно установените задължения по ЗДДС за м.12.2021 г. в размер на 103 189 лева главница и лихва за забава за периода 15.01.2022-14.02.2024 г. в размер на 23540,60 лева, както и за м. 01.2022 г. в размер 13 288,60 лева главница и лихва за забава за периода 15.02.2022-14.02.2024 г. в размер на 3064,33 лева.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Идел Рент ЕООД срещу Ревизионен акт № Р-22002223003936-091-001/14.02.2024 г., потвърден с решение № 748/31.05.2024 г. на Директора на ДОДОП, в частта относно установеното задължение по ЗДДС за м.12.2021 г. в размер на 50,29 лева ведно с лихва за забава за периода 15.01.2022-14.02.2024 г. в размер на 12,03 лева.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП да заплати на Идел Рент ЕООД, ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски за държавна такса и адвокатско възнаграждение в размер общо на 449,80 лева, съобразно уважената част от жалбата.

ОСЪЖДА Идел Рент ЕООД, ЕИК[ЕИК], да заплати Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП сумата от 4,15 лева – юрисконсултско възнаграждение, съобразно отхвърлената част от жалбата.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ: