

РЕШЕНИЕ

№ 6684

гр. София, 24.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 02.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **2969** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на Н. Г. Г., ЕГН: [ЕГН], със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. „В“ депозирана чрез адв. Л. Т. срещу Ревизионен акт № Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г., отменен и изменен в някои части и потвърден с Решение № 2031/28.12.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/. Жалбоподателят оспорва РА само в частта, в която за 2010 г. е установено данъчно задължение в размер на 623.17 лв. за доходи от продажба на самостоятелни обекти в сграда и съответна лихва за забава и в частта за 2011 г., в която е установено данъчно задължение в размер на 30975,53 лв. за непаричен доход, представляващ строителна услуга за построяване на обекти в сграда срещу учредено право на строеж и съответна лихва за забава.

В жалбата и в депозираните по делото писмени бележки се поддържа, че РА, потвърден в обжалваните части от директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е незаконосъобразен и необоснован, като издаден в противоречие с материалноправни разпоредби на ЗДДФЛ и ДОПК. По отношение на установеното данъчно задължение в размер на 623.17 лева за 2010 г. за доходи от продажба на самостоятелни обекти в сграда, твърди, че същото е погасено по давност съобразно нормата на чл. 171, ал. 1 от ДОПК и неправилно от страна на органите по приходите

не е съобразено това обстоятелство. Сочи, че директорът на дирекция „ОДОП“, като инстанция по същество е бил длъжен да установи наличието на твърдените от него други настъпили обстоятелства за спиране на давността, като нито той, нито органите по приходите са сторили това, както в ревизионното производство, така и в производството пред съда. Ето защо счита, че вземането е погасено по давност. По отношение на установените задължения за 2011 г. в размер на 27 591.21 лева за непаричен доход, представляващ строителна услуга за построяване на обекти в сграда срещу учредено право на строеж, счита РА за неправилен и незаконосъобразен. Твърди, че неправилно органите по приходите са определили момента на придобиване на непаричния доход. Неправилно било прието, че на основание чл. 11, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ непаричният доход се считал за придобит от дата на получаване на престацията, което в случая било от дата на акта за въвеждане в експлоатация – 29.07.2011 г. Не било ясно защо органите по приходите са приели за меродавна тази дата и с оглед на това същата е определена в противоречие със закона. Съобразно нормата на чл. 181, ал. 2 от ЗУТ притежаваното от жалбоподателя право на строеж въз основа на договорите със строителното дружество се е трансформирало в право на собственост върху изградените в груб строеж обекти, поради което непаричния доход е реализиран от жалбоподателя на два пъти през 2009 г. и 2010 г., а не през 2011 г., както е прието в РА. Това от своя страна му дало възможност да се разпореди на 18.10.2018 г. със самостоятелни обекти в сградата – ателие № 2 и склад № 10. Наред с това сочи, че тук също била приложима нормата на чл. 171, ал. 1 от ДОПК. В случай, че се приеме, че непаричният доход е реализиран през 2011 г., жалбоподателят счита, че ревизиращите органи не са отчетели, че в случая била приложима разпоредбата на чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „б“ ЗДДФЛ, която определя получения доход като необлагаем. Твърди се също, че неправилно била определена данъчната основа за получения доход, с което е нарушена нормата на чл. 33, ал. 1, ал. 5 и ал. 6 на ЗДДФЛ. С оглед на изложеното, с жалбата се иска отмяната на Ревизионен акт № Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г. в изменената част с Решение № 2031/28.12.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/. Претендира и присъждането на сторените по делото разноски, съобразно представения списък по реда на чл. 80 от ГПК.

В проведените публични съдебни заседания по делото жалбоподателя, се представлява от адв. Т., с надлежно процесуално представителство. В хода по същество на делото се поддържа становище за неправилност, незаконосъобразност и необоснованост на РА, като се моли оспореният акт да бъде отменен по подробни съображения изложени в жалбата и писмените бележки по делото. Претендира се присъждането на разноски по делото съобразно представен списък.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, чрез процесуалния му представител юрк. В., изразява становище за неоснователност на жалбата, като подробни доводи за това са изложени в представените по делото писмени бележки.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на Н. Г. Г. с [фирма] за определяне на задълженията на лицето за данък върху доходите на физическите лица по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2013 г. е възложено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002217009018-020-001 от 19.12.2017 г., издадена от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002217009018-020-002/ 15.03.2018 г. е определен нов срок за приключване на ревизионното производство до 12.06.2018 г.

На 03.07.2018 г. е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 22002217009018-092-001, срещу който жалбоподателят не е подал възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, като срока по искане на последния е продължен до 30.08.2018 г.

Ревизията е приключила с издаване на РА № 22002217009018-091-001/21.09.2018 г., издаден от Руска 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. Ревизионният акт е връчен лично на ревизираното лице на 10.10.2018 г.

С оспорения в настоящото производство РА на жалбоподателя са установени допълнително задължения по чл. 48 от ЗДДФЛ за 2010 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г. общо в размер на 49 742.28 лева и начислени лихви за забава в размер на 31 213.97 лева.

Доколкото в случая се оспорва РА, в частта му относно установените задължения за 2010 г., за която е установено данъчно задължение в размер на 623.17 лв. за доходи от продажба на самостоятелни обекти в сграда и съответна лихва за забава и в частта за 2011 г., в която е установено данъчно задължение в размер на 27 591.21 лв. за непаричен доход, представляващ строителна услуга за построяване на обекти в сграда срещу учредено право на строеж и съответна лихва за забава, настоящият съдебен състав на съда намира, че следва по делото да бъдат обсъдени приобщените в ревизионното и съдебното производство доказателства касаещи само тези спорни периоди.

В РА е посочено, че процесната ревизия е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, във връзка с Решение № 1873/27.11.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА № Р-22221516009265-091-001/07.06.2017 г. и в хода на ревизията са били предприети редица процесуални действия, описани в констативната част на РД, неразделна част от изданието РА, като са и изложени предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

За целите на проверките, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22002217009018-040-001/12.02.2018 г., по което са представени документи с вх. № 59-00-324/26.02.2018 г.

С Протокол № АА1235827/04.06.2018 г. са приобщени всички събрани доказателства при извършената предходна ревизия на Н. Г. Г., приключила с издаването на РА № Р-22221516009265-091-001/07.06.2017 г.

Било установено семейното положение на жалбоподателят – женен, с две деца, както и че, доходите и разходите направени от последния и съпругата му за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2014 г. били отчитани през банковите сметки на Н.Г..

Установено било и при двете ревизионни производства, че Н.Г. бил реализирал доходи от учредяване на ограничени вещни права върху собствени недвижими имоти и от продажба на самостоятелни недвижими обекти, които не е декларирал, съответно не бил внесъл дължимия данък. Прието било също така, че всички доходи от продажба на имуществото представлявали СИО и от страна на ревизиращите органи били разделени на половина, като на всеки съпруг била призната по $\frac{1}{2}$ от brutната сума на дохода.

Ревизиращите органи след извършена насрещна проверка на основание чл. 45 от ДОПК на [фирма], приключила с издаването на протокол № П-22001018036260-141-001/22.06.2018 г. и представените от дружеството документи установили, че с НА № 59/2008 г. [фирма] е станал изключителен собственик на застроена площ на този етап в размер на 2700 кв.м. или 4528.90 кв.м. разгърнатата площ /вход А и вход Б/, а с НА № 94/2009 г. [фирма] станал изключителен собственик на застроена площ на този етап в размер на 283.08 кв.м. или 1 672.33 кв.м. РЗП /вход В/. Останалата застроена площ оставала в собственост на учредителите Н. Г. Г. и съпругата му М. Д. Г., като същата била в размер на 30 % разгърнатата площ на цялата построена сграда или 2037.95 кв.м. разгърнатата площ. Общата данъчна оценка по НА била в размер на 275 934,20 лв., от които 215 777,20 лв. за правото на строеж и 60 166,00 лв. за ид. части от УПИ.

В РД били подробно описани имотите, които учредителите на правото на строеж запазвали за себе си.

С протокол № 1235827 от 04.06.2018 г. при провеждане на първата ревизия е приобщена експертиза допусната на основание чл. 60-63 от ДОПК за определяне на пазарната цена на строителната услуга срещу която ревизираното лице е получило самостоятелни обекти в сградата, към дата на въвеждане в експлоатация.

След анализ на представените доказателства в двете ревизионни производства и извършените справки ревизиращите органи приели, че са налице две сделки. При първата сделка налице бил получен непаричен доход и съгласно разпоредбите на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ и чл. 11, ал. 1, т. 3 от същия закон, този доход се считал за придобит на датата на получаването на престацията /в случая датата на Акта за въвеждане в експлоатация - 29.07.2011 г./. Посочено било, че в ревизията е определен непаричен доход за лицето към тази дата в размер на $\frac{1}{2}$ от 746 868,00 лв. /за 30% от сградата съгласно експертиза/.

На основание чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 33, ал. 5 от ЗДДФЛ, органите по приходите при изчисляване на облагаемата основа за първата сделка – учредяване на право на строеж срещу построяване на обекти, приели, че 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. Като са взели предвид стойностите, отбелязани в нотариалните актове и договора за замяна и 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, органите по приходите са определили, че общата стойност,

заплатена от Н. Г. и съпругата му за придобиването на цялото УПИ е в размер на 120 976,12 лв.

Във връзка с чл. 1 от Закона за деноминация на лева, считано от 5 юли 1999 г. българският лев се деноминира, като един лев се равнява на 1 000,00 стари лева.

Съгласно дадените указания с Решение № 1873/27.11.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С. и публикуваните данни на официалната страница на НСИ за инфлация и индекси на потребителските цени е определена актуална цена на придобиване на имота към съответните дати /дати, на които са продадени от ревизираното лице два недвижими имота, построени на етап груб строеж; датата на въвеждане на сградата в експлоатация и една продажба след въвеждането на сградата в експлоатация/:

- към 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. и частта, съответстваща на запазеното право на строеж /30 % от стойността/, а именно 56 955,91 лв.

- към 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. и частта, съответстваща на запазеното право на строеж е 57 054,37 лв.

- към 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. и частта, съответстваща на запазеното право на строеж е 57 312,87 лв.

- към 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. и частта, съответстваща на запазеното право на строеж е 58 751,23 лв.

По този начин органите по приходите са формирали цената на придобиване на целия имот, върху който е учредено правото на строеж и са определили частта, съответстваща на запазеното право на строеж /30 %/ от стойността. Тези стойности са приложени по-късно при определянето на цената на придобиване на апартаментите и обектите при въвеждането в експлоатация на сградата и при продажбите през отделните данъчни периоди на отделни обекти от сградата и са взели участие при формирането на доходите от сделките.

Позовавайки се на разпоредбите на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ, съгласно който непаричните доходи се остойносттават 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./, в ревизията е определен непаричен доход за лицето към тази дата в размер на $\frac{1}{2}$ от 746 868,00 лв. /за 30% от сградата съгласно експертиза/. На основание чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително на ограничени вещни права върху такова имущество, ревизиращите органи са определили като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото са намалили с 10 на сто разходи през съответните периоди на продажби.

По отделните данъчни периоди е установено следното:

За 2010 г. при съпоставката на доходите с разходите не е установено превишение на извършените разходи и придобитите доходи през годината.

Установено е, че на 18.10.2010 г. /преди датата на въвеждане на сградата в експлоатация/ е извършена продажба от Н. Г. Г. и М. Д. Г. на недвижими имоти от сградата, построени на етап груб строеж, а именно 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. Продажбата е документирана с НА №71, том I, рег. №2446, дело № 67/2010 г. Продажната цена е общо в размер на 30 000,00 лв. Данъчната оценка на имотите е в размер на 28 421,50 лв. Формиран е облагаем доход по формулата /ПЦ 30 000 – ЦП/ - 10% x /30 000-ЦП/. 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 /30 %/ е определена на 56 955,91 лв. Цената на придобиване на 43,83 кв.м. е определена на 1 081,72 лв. Формиран е облагаем доход в размер на 26 026,45 лв. /30 000 – 1081,72/ - 10% = 28918,28 – 2 891,83/. Тъй като лицето Н. Г. ГЕ притежава ½ СИО, облагаемият доход за жалбоподателя е в размер на 13 013,23 лв., върху който е установен дължим данък в размер на 13 013,23 лв. и лихви 980,00 лв.

За 2011 г. от лицето не е подадена ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ. Установено е, че през 2011 г. съпрузите са извършили редица сделки, като една от тях е тази състояла се на 18.05.2011 г. /преди датата на въвеждане на сградата в експлоатация/ за покупко-продажба на недвижим имот по НА №175/2011 г. Продавачи били жалбоподателят и съпругата му, а купувачи – Г. С. И. и К. П. О. И.. Предмет на сделката бил 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 възлизала в размер на 60 000,00 евро или 121 261,46 лв. Данъчната оценка на имотите е 60 599,80 лв.

Съгласно предоставено извлечение от [фирма] сумата е получена от ревизираното лице. Доходът от продажбата на имота не попада в определенията на ЗДДФЛ за необлагаем доход.

На същия принцип била определена цената на придобиване, като била взета разгънатата площ на продадените имоти /общо 91,72 кв.м./, които при разгъната 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 бил облагаем доход в размер на 107 094,67 лв. /121 261,46 – 2267,39/ - 10% = 121 261,46 – 2261,81/, или за Н. 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 съпругата му 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 Н. 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.

РА е обжалван от страна на жалбоподателя, с жалба вх. № 94-Н-642 от 23.10.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1924 от 29.10.2018 г. по регистъра на

дирекция ОДОП С., като с решение № 2031/28.12.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, е изменен РА № Р-22002217009018-091-001 от 21.09.2018 г. в оспорената част на установените резултати за данък върху годишната данъчна основа по ЗДДФЛ, както следва: за 2010 г. от данък в размер на 1 301,32 лв. е определен данък в размер на 623,17 лв., а за 2011 г. от данък в размер на 36 384,74 лв. е определен данък в размер на 30 975,53 лв., дължим заедно със съответните лихви. Наред с това в диспозитива на решението директора на дирекция ОДОП С. е указал да бъде извършена проверка за спиране и прекъсване на давностния срок за задължението за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДЦФЛ за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., съответно за установяване на основания за прилагане на разпоредбата на чл. 170, ал. 3 от ДОПК или за предприемане на действия по чл. 173 от ДОПК за отписване на това задължение, както и е указал, че в случай на изтекла погасителна давност РА не подлежи на принудително изпълнение в оспорената част на установеното задължение за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г.

За да постанови горният резултат, решаващият орган е приел, че в случая били налице две сделки: първата сделка, когато физически лица, собственици/съсобственици/ на земя, заменят/продават учредено право на строеж срещу построяването на апартаменти от строителната фирма и втората сделка, когато се разпореждат с тези апартаменти, като ги продават.

Приел е, че при реализиране на първата сделка налице бил получен непаричен доход в резултат на осъществената замяна, предвид разпоредбата на чл. 11, ал. 1, т. 3 от закона. С учредяването на правото на строеж срещу получаване на обезщетение под формата на имоти, жалбоподателят е реализирал първата сделка, на 29.07.2011 г. /датата на въвеждане в експлоатация на обекта/.

За определяне на цената на придобиване на поземления имот, върху който е учредено право на строеж, органът по приходите е приложил разпоредбата на чл. 33, ал. 6, т. 2 от ЗДДФЛ. Решаващият орган е посочил, че изчисленията на органите по приходите били неправилни, тъй като издателите на ревизионния акт не са съобразили, че приетият от тях разход представлява документално доказаната цена на придобиване на поземления имот, от който с Нотариален акт № 71, том I, рег. № 2446, дело № 67/2010 г. ревизирият субект и съпругата му са прехвърлили съответните идеални части от правото на строеж за построяване на обектите ателие № 2 и склад № 10. Посочил е, че за целта правилно е използвана актуализираната цена на придобиване на УПИ, върху който е учредено право на строеж към 18.10.2010 г. в размер на 189 895,02 лв. Счел е също, че правилно било прието, че частта, съответстваща на учредяване правото на строеж е 30 % от стойността на целия имот към 18.10.2010 г. в размер на 56 955,91 лв., но това бил разходът /цена на придобиване/ за продадените идеални части от правото на строеж.

Счел е за незаконосъобразно определената от органите по приходите цената на придобиване на имотите. Цената на придобиване на последните се определя по реда на чл. 33, ал. 6, т. 6 от ЗДДФЛ, съгласно който цената на придобиване е пазарната цена по чл. 10, ал. 4 от същия закон на имуществото, придобито при замяна. Тъй като тези обекти не били включени в изготвеното от вещо лице инж. Е. К. експертиза, решаващият орган е взел като пазарна стойност 80% от определената от експерта пазарна цена на строителната услуга за 1 кв.м. При така изложеното, е приел, че стойността на строителната услуга за построяване на ателие № 2 и склад №10 е в размер на 15 069,94 лв.

За правилното определяне на цената на придобиване на продадени недвижими имоти склад и ателие, ведно със съответните идеални части от правото на строеж е

посочено, че е следвало да се извърши, като се сумират цената на придобиване по чл. 33, ал. 6, т. 6 /цената на УПИ/ и цената по чл. 33, ал. 6, т. 8 – пазарна цена на получената като „бартер“ строителна услуга.

Облагаемият доход в случая следвало да бъде получен като от продажната цена /30 000,00 лв./ се извади цената на придобиване на правото на строеж - 1 081,72 лв. и документално доказаната цена на строителната услуга – 15 069,94 лв.: 30 000,00 лв. – 16 151,66 лв. = 13 848,34 лв., от които след приспадане на 10 % нормативно признати разходи се получава сума в размер на 12 463,51 лв.

Доколкото доходът е придобит в условията на СИО, на жалбоподателя се полага половината от него, а именно $1/2 \times 12\,463,51$ лв. = 6 231,76 лв., а не както са определили ревизиращите – 13 013,23 лв. За 2010 г. лицето следва да дължи данък в размер на 623,17 лв.

За 2011 г. решаващият орган е приел, че неправилно органите по приходите са определили данъчна основа на получения непаричен доход, придобит на датата на въвеждане на сградата в експлоатация – 29.07.2011 г. Установената пазарна цена на получената от жалбоподателя и съпругата му строителна услуга за изграждане на недвижими имоти – обособени обекти по опис в жилищна сграда на адрес: [населено място], ул. „21-ви век“ №23, определена с възложена от органите по приходите експертиза, е 746 868,00 лв. Актуализираната цена на придобиване на поземления имот /УПИ/, върху който е построена сградата, е 190 181,22 лв. /стр. 6 от РД/. Ревизиращият субект и съпругата му са учредили в полза на [фирма] право на строеж за построяване на 70 % от разгънатата застроена площ на обектите. Срещу тази престация строителното дружество се задължава до построи обектите в сградата, за които учредителите са си запазили правото на строеж – 30 от РЗП на сградата.

Неправилно органите по приходите са приели като съответстващ разход за получения непаричен доход /строителна услуга/ 30 % от цената на придобиване на урегулирания поземлен имот – 190 181,22 лв. Това, което жалбоподателят и съпругата му са предоставили на строителя, е 70 % от правото на строеж върху поземления имот и фактически представлява направеният от тях разход за получаване на строителната услуга, която [фирма] им извършвал в замяна на отстъпеното право на строеж. Посочил е, че ревизиращият субект и съпругата му са учредили в полза на [фирма] право на строеж за построяване на 70% от разгънатата застроена площ на обектите в сградата, тоест са прехвърлили 70% от това право, като за себе си са запазили 30% от правото на строеж. По тези съображения неправилно ревизиращите органи са използвали последната стойност, за да определят цената на придобиване на недвижимото имущество, разменено като насрещна престация за извършената от строителното дружество услуга и да изчислят разхода, който следва да се приспадне от получения непаричен доход.

Правилното определяне на цената на придобиване по чл. 33, ал. 6, т. 8 от ЗДДФЛ е $70\% \times 191\,042,90$ лв. = 133 730,03 лв., а не както са посочили ревизиращите – 57 312,87 лв.

Облагаемият доход, представляващ строителна услуга за построяване обектите, за които възложителите са си запазили право на строеж, се изчислявал по следния начин: 746 868,00 лв. – 133 730,03 лв. – $10\% \times 746\,868,00$ лв. – 133 730,03 лв./ = 551 824,17 лв., а не като са установили издателите на ревизионния акт – 620 599,62 лв.

Доколкото доходът е придобит в условията на СИО, на жалбоподателя се полага половината от него, а именно $1/2 \times 551\,824,17$ лв. = 275 912,09 лв., а не както са определили ревизиращите – 310 299,81 лв.

Предвид изложеното решаващият орган е определил, че данъкът следвало да се измени от 31 029,98 лв. на 27 591,21 лв..

За изясняване спора по същество, по делото са допуснати съдебно-оценителна /основно и допълнително заключение/ и съдебно-счетоводна експертиза, които като компетентно и безпристрастно изготвени и като неоспорени от страните по делото, са приети от съда.

От заключението на вещото лице по СОЕ се установява, че пазарната цена на получената от жалбоподателят и съпругата му срещу учреденото вещно право на строеж, строителна услуга за построяването на ателие № 2 и склад № 10, към момента на завършване на обектите на етап „груб строеж“ е за ателието – 13293.06 лева, а за склада – 843.79 лева. Вещото лице е посочило и пазарната стойност на строителната услуга на обектите завършени на етап „груб строеж“ през юни 2010 г., че възлиза на обща стойност 396 218 лева, а тази за 2010 г. на 141 867 лева. В допълнителното заключение, вещото лице е определило и пазарната цена на получената от жалбоподателят и съпругата му срещу учреденото вещно право на строеж, строителна услуга към дата на въвеждането на сграда в експлоатация. П. възликала в размер на 654 424 лева.

Вещото лице по допуснатата ССЧЕ е изготвило заключение относно размерът на облагаемия доход, съответно за размера на дължимия данък и дължимата лихва до датата на издаване на Ревизионния акт, във връзка с получен през 2010 г. от жалбоподателя и съпругата му паричен доход в размер на 30 000.00 лв. от продажба на Ателие № 2 със застроена площ от 34.33 кв.м. и Склад № 10, със застроена площ от 2.84 кв.м., в едно със съответните идеални части от общите части на сградата и съответните идеални части от правото на строеж, намиращи се във вход „А“ и вход „Б“, находящи се в [населено място], местност „В. – ВЕЦ С.“, продадени на 18.10.2010 г. с НА № 71, том 1, рег. № 2446, дело № 67/2010 год. Същият е равен на продажната цена 30 000.00 лв. минус цената на придобиване право на строеж за продадените самостоятелни обекти 2 524.87 лв., минус цената на строителна услуга за същите обекти 14 136.85 лв., което е равно на 13 338.28 лв. Нормативно признати разходи 10% x 13 338.28 лв. = 1333.83 лв. Облагаем доход за СИО = 13 338.28 лв. – 1 333.83 лв. = 12 004.45 лв. Облагаемият доход за Н. Г. – $\frac{1}{2}$ x 12 004.45 лв. = 6 002.23 лв. Дължимият данък за 2010 г. – 10% x 6 002.23 лв. = 600.22 лв., а начислена лихва върху размера на дължимия данък от 02.05.2011 г. до датата на издаване на Ревизионен акт № Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г. е 452.40 лв.

Относно размерът на облагаемия доход, съответно размерът на дължимия данък и дължимата лихва, във връзка с получен през 2011 г. от жалбоподателя и съпругата му непаричен доход под формата на недвижими имоти – обособени обекти в жилищна сграда с адрес в [населено място], ул. „21- ви век“ № 23, индивидуализирани в таблицата на стр. 15 и 16 от Ревизионния доклад, вещото лице е дало заключение в два алтернативни варианта:

Вариант № 1 – като се вземе предвид пазарната цена на строителната услуга, определена от СОЕ към момента на завършването на всеки отделен обект на етап „Груб строеж“ и Вариант № 2 – като се вземе предвид пазарната цена на строителната услуга, определена от СОЕ към датата на Акта за въвеждането на обектите в експлоатация – 29.07.2011 г.

При вариант едно, е посочено, че при пазарна цена на строителната услуга за построяване на недвижими имоти – обособени обекти в Жилищна сграда, срещу учредено право на строеж към датата на завършване на етап „Груб строеж“ през м. Юни 2009 г., облагаемият доход е изчислен по следния начин: пазарна цена на строителна услуга 396 217.29 лв. – 70% от Актуализирана цена на придобиване на поземлен имот /УПИ/ 132 630.62 лв. = 263 586.67 лв. Намаляват се 10% нормативно признати разходи от 263 586.67 лв. = 26 358.67 лв. Общо облагаем доход за СИО

263 586.67 лв. – 26 358.67 лв. = 237 228.00 лв. Облагаем доход за Н. Г. 237 228.00 лв. x ½ = 118 614.00 лв. Данъкът върху облагаемия доход 10% x 118 614.00 лв. = 11 861.40 лв. Лихва, начислена върху не внесения данък от 03.05.2010 г. до датата на издаване на Ревизионен акт № Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г. съгласно чл.175 от ДОПК, изчислена чрез електронен калкулатор в размер на 10 160.95 лв.

При пазарна цена на строителната услуга за построяване на недвижими имоти – обособени обекти в Жилищна сграда, срещу учредено право на строеж към датата на завършване на етап „Груб строеж“ през м. Май 2010 г.: Облагаемият доход е изчислен по следния начин: Пазарна цена на строителна услуга 141 876.03 лв. – 70% от Актуализирана цена на придобиване на поземлен имот /УПИ/ 132 179.85 лв. = 9 687.18 лв. Намаляват се 10% Нормативно признати разходи от 9 687.18 лв. = 968.72 лв. Общо облагаем доход за СИО 9 687.18 лв. – 968.72 лв. = 8 718.46 лв. Облагаем доход за Н. Г. 8 718.46 лв. x ½ = 4 359.23 лв. Данък върху облагаемия доход 10% x 4 359.23 лв. = 435 92 лв. Лихва, начислена върху не внесения данък от 02.05.2011 г. до датата на издаване на Ревизионен акт № Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г. - 328.56 лв.

При вариант № 2, вещото лице и посочило, че при пазарна цена на строителната услуга за построяване на недвижими имоти – обособени обекти в Жилищна сграда, срещу учредено право на строеж към датата на Акта за въвеждане в експлоатация – 29.07.2011 г., облагаемият доход е изчислен по следния начин: Пазарна цена на строителна услуга 654 423.72 лв. – 70 % от Актуализирана цена на придобиване на поземлен имот /УПИ/ 133730.03 лв. = 520 693.69 лв. Намаляват се 10% Нормативно признати разходи от 520 693.69 лв. = 52 069.37 лв. Общо облагаем доход за СИО 520 693.69 лв. – 52 069.37 лв. = 468 624.32 лв. Облагаем доход за Н. Г. 468 624.32 лв. x ½ = 234 312.16 лв. Данък върху облагаемия доход 10% x 234 312.16 лв. = 23 431.22 лв.

Лихва, начислена върху не внесения данък от 01.05.2012 г. до датата на издаване на Ревизионен акт № Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г. - 15 239.11 лв.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от Н. Г. Г. жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 17.01.2019 г., а жалбата до съда е депозирана на дата 31.01.2019 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е частично основателна по следните съображения: Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22002217009018-020-001 от 19.12.2017 г., издаден от Руска 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, изменен в някои части и потвърден с Решение № 2031/28.12.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността 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.

Атакваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК- РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл.22, т.4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл.24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл.24 ЗЕДЕУУ – арг. чл.25, ал.5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

Спорни по делото са установените задължения по чл. 12, ал.1 във вр. с чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ за данъчни периоди - 2010 г. и 2011 г., като за 2010 г. е установено данъчно задължение в размер на 623.17 лв. за доходи от продажба на самостоятелни обекти в сграда и съответна лихва за забава, а за 2011 г. е установено данъчно задължение в размер на 27 591.21 лв. за непаричен доход, представляващ строителна услуга за построяване на обекти в сграда срещу учредено право на строеж и съответна лихва за забава. Същите са формирани след изменение на резултата, установени с обжалвания РА, с решение № 2031/28.12.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

Липсва спор по фактите по делото, като от събраните по делото доказателства се установява, че жалбоподателят и съпругата му, са съсобственици на УПИ, както и че са учредили право на строеж срещу получаване на част от обектите, за които са запазили правото на строеж 30 %. Наред с това липсва и спор, че жалбоподателят е реализирал доходи от учредяване на ограничени вещни права върху собствени недвижими имоти и от продажба на такива. Установява се още, факт който не е спорен между страните по делото, че сградата построена от дружеството строител - [фирма] е въведена в експлоатация на 29.07.2011 г., както и, че жалбоподателят се е разпоредил с обекти преди сградата да бъде въведена в експлоатация. Жалбоподателят е извършил продажба на част от получените имоти, като са извършени редица разпоредителни сделки, две от които са тези касаещи спорни периоди, съответно две сделки на 18.10.2010 г. и 18.05.2011 г.

В процесния случай спорът по делото е концентриран върху три основни въпроси. Първият касае кой е релевантния в процесния случай момент на придобиване на

непаричния доход считано от дата на получаване на престацията, а именно дали това е от дата на въвеждане на сграда в експлоатация – 29.07.2011 г. или от момента на издаване на Акт 14 за приемане на конструкцията /на груб строеж/, вторият е относно това дали получения от РЛ непаричен доход следва да се третира като необлагаем по смисъла на чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗДДФЛ и третият е относно данъчната основа на база на която следва да бъде определен размерът на облагаемия доход, представляващ непаричен доход от учредено ограничено вещно право на строеж в полза на [фирма].

Преди да разгледа спорът по същество, съдът следва да се произнесе по направеното от жалбоподателя възражение за изтекла погасителна давност относно задълженията по ЗДДФЛ за 2010 г., което настоящият съдебен състав намира за основателно по следните съображения:

Институтът на погасителната давност е приложим в данъчното право, съгласно разпоредбите на чл. 171 - чл. 173 от ДОПК. Според чл. 171, ал.1 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. По правило 5-годишната давност не се прилага служебно. Поради това органите по приходите следва да прилагат правните последици на изтеклата погасителна давност само по искане или възражение от страна на длъжника, което в случая е сторено.

Съгласно разпоредбата на чл.171, ал.2 ДОПК (Доп. – ДВ, бр. 94 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г., изм. и доп., бр. 64 от 2019 г., в сила от 13.08.2019 г.) 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, изпълнението е спряно по искане на длъжника или е подадена жалба за разрешаване на спор по глава шестнадесета, раздел IIа. А съгласно същата норма, преди изменението /в ред. от 01.01.2006 г. до 01.01.2016 г./ 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. Т.е. изменението касае допълване на изключението от правилото, че публичните задължения се погасяват независимо от спирането или прекъсването на давността, а именно когато изпълнението е спряно по искане на длъжника или е подадена жалба за разрешаване на спор по глава шестнадесета, раздел IIа.

Погасителната давност е период от време на бездействие на носителя на едно субективно материално право, след изтичането на който се поражда правото на задълженото лице да се позове на изтеклата давност и да откаже изпълнение на задължението. От гледна точка на данъчното право и на ДОПК, давността е период от време, с изтичането на който се преклудира правото на държавата да събере едно вземане. Изтеклата погасителна давност е основание за отписване на публичните задължения, по аргумент от нормата на чл. 173, ал. 1 от ДОПК.

Погасителната давност може да бъде прекъсвана или спирана, при наличие на възникнали преди изтичането ѝ юридически факти, посочени в съответната правна норма. При спиране на давността, давностния срок не тече. С отпадане на основанието за спиране се възобновява течението на давностния срок, като продължава да тече неизтеклата до момента на спирането част от него. Периодът на спиране на давността не се включва в срока на давността, с него тя се удължава. След отпадане на основанието за спиране давностния срок се допълва с период от

време равен на разликата между целия срок на давността и изтеклото време до спирането.

В новелата на чл. 172, ал.1 ДОПК са визирани случаите, при които давността спира:

1. когато е започнало производство по установяване на публичното вземане- до издаването на акта, но за не повече от една година; 2. когато изпълнението на акта, с който е установено вземането, бъде спряно - за срока на спирането; 3. когато е дадено разрешение за разсрочване или отсрочване на плащането- за срока на разсрочването или отсрочването; 4. когато актът, с който е определено задължението, се обжалва; 5. с налагането на обезпечителни мерки; 6. когато е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването или събирането на публичното задължение.

В процесния случай в съответствие с разпоредбата на чл. 171, ал. 1 ДОПК, за задълженията, възникнали през 2010 г., пет годишният погасителен давностен срок е започнал да тече от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение. Дължимият данък по чл. 48 от ЗДДФЛ е следвало да бъде внесен до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. Ето защо съд приема, че на 01.01.2012 г. е възникнало задължението за заплащане на дължимия данък за доходите, реализирани през 2010 г., т.е. по силата на законовата норма, давностния срок е започнал да тече от 01.01.2012 г. и е изтекъл на 31.12.2016 г., ако давностния срок не е бил спиран или прекъсван.

Както правилно решаващият орган е посочил в мотивите на решението си, а и това се установява от приобщените по делото доказателства, ревизионното производство е повторно, след отмяна на РА № Р-22221516009265-091-001 от 07.06.2017 г. по административен ред, и е възложено със ЗВР № Р-22002217009018-020-001 от 19.12.2017 г., връчена на 12.02.2018 г. Независимо от това и доколкото не се поставя началото на ново ревизионно производство, а се възстановява висящността на производството по издаване на отменения с решението ревизионен акт, то правилно е прието, че ревизионното производство е започнало от дата на издаване на първата заповед за възлагане на ревизия № Р-22221516009265-020-001/22.12.2016 г., връчена на 28.12.2016 г. От тази дата е започнал да тече срокът на ревизията, т.е. преди изтичането на относителната 5-годишна давност по отношение на задълженията за 2010 г.

С оглед на горното, съдът намира, че давностния срок е бил спрян с връчването на първоначалната ЗВР от първата ревизия на 28.12.2016 г., като до изтичането на 5-годишния давностен срок е оставал остатък от 3 дни.

Независимо от отмяната по административен ред на първия издаден РА № Р-22221516009265-091-001 от 07.06.2017 г., съдът намира, че предвид нормата на чл. 172, ал. 2 от ДОПК, давността не се смята за прекъсната, но същата за този период от време, а именно от дата на връчването на отменения РА - от 07.06.2017 г. до 26.06.2017 г. /датата на подаване на жалбата срещу първия РА/ срокът е бил спрян.

При това положение считано от 07.06.2017 г., като се прибави на основание чл. 171, ал.2, т. 4 от ДОПК спреният срок от още 5 месеца и 20 дни, останалата част от давностния срок е изтекла на 09.06.2018 г. С оглед на това и предвид факта, че оспорения в настоящото производство РА е издаден на 21.09.2018 г., след изтичането на петгодишния давностен срок, то съдът намира, че задълженията за 2010 г. са погасени по давност.

От страна на органите по приходите в настоящото съдебно производство не бяха ангажирани други доказателства, от които да се направи извод за спиране или прекъсване на давностния срок, поради което, съдът намира, че жалбата в тази й част е основателна, а РА за установените задължения за 2010 г. следва да бъде

отменен, поради погасяването по давност на вземанията за 2010 г.

Относно установеното данъчно задължение за 2011 г., съдът намира следното:

В чл. 10, ал. 1 от ЗДДФЛ са изброени видовете доходи по този закон в зависимост от източника. В т. 5 на цитираната разпоредба са посочени доходи от прехвърляне на права или имущество. Съгласно чл. 10, ал. 2 от ЗДДФЛ в зависимост от формата на плащане доходите могат да бъдат парични и непарични. В този смисъл съдът приема, че правилно органите по приходите са приели, че в резултат на учреденото право на строеж срещу задължение за строителство с НА № 94 от 2009 г. е налице непаричен доход по смисъла на чл. 10, ал. 1, т. 5 във вр. 10, ал. 2 от ЗДДФЛ. Полученият от жалбоподателят доход не е необлагаем по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ, като изложените в тази връзка доводи от страна на жалбоподателят, съдът намира за неоснователни.

Съгласно чл. 13, ал. 1, т. 1, б. "а" и б. "б" от ЗДДФЛ, не са облагаеми доходите, придобити през данъчната година от продажба или замяна на: а) един недвижим жилищен имот, ако между датата на придобиването и датата на продажбата или замяната са изминали повече от три години; б) до два недвижими имота, както и селскостопански и горски имоти независимо от броя им, ако между датата на придобиването и датата на продажбата или замяната са изминали повече от 5 години.

Съгласно § 1, т. 51 от ДР на ЗДДФЛ "Недвижим жилищен имот" във връзка с прилагането на чл. 13, ал. 1, т. 1 е недвижим имот, който към момента на продажбата или замяната може да служи за задоволяване на жилищни нужди. В настоящия случай не е налице посоченото основание за освобождаване от облагане на дохода, получен от учреденото право на строеж срещу задължение за строителство, поради което доводите изложени в жалбата в тази насока, съдът приема за неоснователни.

Съгласно чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ 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 се намалява с 10 на сто разходи. Продажната цена включва всичко придобито от лицето във връзка с продажбата/замяната, включително възнаграждение, различно от пари (чл. 33, ал. 5 от ЗДДФЛ). В случая с оглед учреденото право на строеж срещу задължение за построяване на жилищна сграда следва да се приеме, че полученото от Н.Г. възнаграждение е различно от пари и на основание чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ се остойностява в български левове към датата на придобиването му по пазарни цена. Съгласно § 1, т. 9 от ДР на ЗДДФЛ „пазарна цена“ е тази по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс - „сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани“.

При формиране на облагаемия доход от замяната, стойността на придобиване на предоставеното имущество се определя съгласно разпоредбите на чл. 33, ал. 6, т. 8 от ЗДДФЛ или това е документално доказаната цена на придобиване на поземления имот, съответстваща на частта, за която е учредено право на строеж - в случай на учредяване на право на строеж.

Установява се от доказателствата по делото, че стойността на учреденото право на строеж е 30 % , т.е това е разходът за лицето продавайки идеални части от правото на строеж, което запазва за себе си.

Съгласно чл. 11, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ датата на придобиване на непаричен доход от продажбата/замяната е датата на получаване на престацията. Според органите по приходите това е 29.07.2011 г., когато е издадено разрешение за ползване на сградата, а жалбоподателят застъпва тезата, че доходът е придобит с

изповядване на сделките през 2009 г. и 2010 г., позовавайки се на чл. 11, ал. 2 от ЗДДФЛ, алтернативно - че недвижимите имоти са придобити към датата на издаване на Акт 14, установяващ грубия строеж на сградата, позовавайки се на чл. 63 ЗС вр. с чл. 181 ЗУТ.

Правилно от страна на органите приходите е прието, че престацията е получена на датата на въвеждането в експлоатация на сградата, тъй като видно от съдържанието на НА за учредяване право на строеж, задължението на строителя е за изграждане на обекта и предаване на същият до етап „годни за живеене“, като наред с това се установява, че е постигната и договореност за извършване на допълнителни СМР. От посоченото може да се направи извод, че в случая престацията включва извършването на СМР и приключването им с въвеждането в експлоатация на сградата, от което следва, че именно това е моментът на придобиване на непаричен доход. В този смисъл са напр. Решение № 3867 от 5.04.2016 г. на ВАС по адм. д. № 582/2015 г., Решение № 1885 от 19.02.2016 г. на ВАС по адм. д. № 15035/2014 г.

Неоснователно е позоваването от страна на жалбоподателя на приложението на чл. 183 от ЗУТ. В Закона за устройство на територията също са въведени редица правни норми, касаещи условията и реда за учредяване, респ. реализиране на правото да се построи сграда в чужд имот, а също и за разпореждане с построените по този ред сгради. В чл. 181, ал. 1 и 2 от ЗУТ се съдържат норми, регламентиращи възможността за разпореждане с правото на строеж и с реализирания обект, като съгласно, ал. 1 правото на строеж на сграда или на част от нея може да бъде предмет на прехвърлителна сделка от момента на учредяването му до завършване на сградата в груб строеж. По отношение на понятието „груб строеж“, в нормата на § 5, т. 46 от ДР на ЗУТ е дадено легално определение, съгласно което „груб строеж“ е сграда или постройка, на която са изпълнени оградящите стени и покривът, без или със различна степен на изпълнени довършителни работи. Грубият строеж се констатира с приложение № 14 от Наредба № 3 от 31.07.2003 г. за съставяне на актове и протоколи по време на строителството.

В настоящия случай, както се посочи по-горе за определяне датата на придобиване на непаричен доход от продажбата/замяната следва да се изхожда от постигната договореност между жалбоподателя и дружеството строител. Дължимото от последния е не прехвърлянето на правото на собственост върху процесните обекти в сградата, а изпълнението на уговорените строителните работи в пълен обем като възнаграждение за учреденото право на строеж. Предвид изложено и доколкото СМР не са били изпълнени в пълен обем, съобразно уговореното по договора, то съдът намира, че законосъобразно органите по приходите са приели, че жалбоподателят е получил дължимата от [фирма] престация /строителната услуга/ на датата на въвеждането в експлоатация на сградата - 29.07.2011 г., когато е издадено разрешението за ползване на сградата.

Предвид очертаната правна регламентация съдът намира, че органите по приходите правилно са определили вида на дохода, както и датата на придобиването му.

Относно определянето на пазарната цена на обектите и размерът на облагаемия доход, съответно размерът на дължимия данък и дължимата лихва, във връзка с получен през 2011 г. от жалбоподателя и съпругата му непаричен доход под формата на недвижими имоти, съдът намира, че същите следва да бъдат съобразени с приетите в съдебното производство допълнителна СОЕ и ССЧЕ /като последното следва да бъде възприето в заключението на вещото лице дадено във вариант втори от експертизата/, които са обективни и непротиворечиви на доказателствата по делото. В СОЕ е посочено, че пазарна цена на строителната услуга за построяване на недвижими имоти – обособени обекти в Жилищна сграда, срещу

учредено право на строеж към датата на Акта за въвеждане в експлоатация – 29.07.2011 г. е в размер на 654 423.72 лв. Въз основа на това заключение и определения размер на пазарната цена на строителната услуга, вещото лице по ССЧЕ е изчислило облагаемият доход по следния начин: Пазарна цена на строителна услуга 654 423.72 лв. – 70 % от актуализирана цена на придобиване на поземлен имот /УПИ/ 133730.03 лв., което е равно на 520 693.69 лв. Последната сума е посочено, че следва да бъде намалена с 10% нормативно признати разходи от 520 693.69 лева, а именно с 52 069.37 лв. Общо облагаемият доход за СИО възлизал на 468 624.32 лв. /520 693.69 лв. – 52 069.37 лв., като било равно на 468 624.32 лв./, като този на жалбоподателя е в размер на 234 312.16 лв. /468 624.32 лв. x ½ = 234 312.16 лв./. При така изложеното данъкът върху облагаемия доход 10 % x 234 312.16 лв., възлиза на 23 431.22 лв. Лихвата, начислена върху не внесения данък от 01.05.2012 г. до датата на издаване на Ревизионен акт № Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г. - 15 239.11 лв.

Доколкото заключението на ССЧЕ във вариант втори от експертизата, приета в настоящото производство, се явява по-благоприятно за жалбоподателят, отколкото приетото такова в ревизионното производство, съдът намира, че същото следва да бъде взето предвид, като в тази връзка, съдът намира че РА в тази му част е незаконосъобразен и е налице основание за изменение на посочения размер на облагаемия доход.

По разноските по производството:

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК искането на жалбоподателя за присъждане на сторените по делото разноски е частично основателно съобразно уважената част от жалбата и същото следва да бъде уважено в размер на общо 1262.67 лева, от общо претендираните разноски в размер на 4043,60 лева.

Ответникът претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение, които с оглед общия материален интерес по делото и съгл. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения възлизат на 1056,89 лева, съобразно отхвърлената част от жалбата.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 70 -ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Н. Г. Г., ЕГН: [ЕГН] Ревизионен акт № Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г., отменен и изменен в някои части и потвърден с Решение № 2031/28.12.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, **в частта**, в която за 2010 г. е установено данъчно задължение в размер на 623.17 лв. за доходи от продажба на самостоятелни обекти в сграда и лихва за забава в размер на 980,84 лева, като погасено по давност.

ИЗМЕНЯ по жалбата на Н. Г. Г., ЕГН: [ЕГН], Ревизионен акт № Р-22002217009018-091-001/21.09.2018 г., отменен и изменен в някои части и потвърден с Решение № 2031/28.12.2018 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който е установен данък за 2011 г. по ЗДДФЛ в размер на 30975,53 лева за непаричен доход, представляващ строителна услуга за построяване на обекти в сграда срещу учредено право на строеж и лихва за забава в размер на 23654.01 лева, като **НАМАЛЯВА** размерът на данъка от 30 975,53 лева на 23 431.22 лева и размерът на лихвата от 23654.01 лева на 15 239.11 лева.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП да заплати на Н. Г. Г., ЕГН: [ЕГН] направените по делото разноси за държавна такса, вещи лица и адвокатско възнаграждение в размер общо на 1262.67 лева, съобразно уважената част от жалбата.

ОСЪЖДА Н. Г. Г., ЕГН: [ЕГН], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място] направените по делото разноси за юрисконсултско възнаграждение в размер на 1056,89 лева, съобразно отхвърлената част от претенцията.

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

СЪДИЯ: