

# РЕШЕНИЕ

№ 5392

гр. София, 30.08.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,**  
в публично заседание на 02.06.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наташа Николова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **12050** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на С. К. Л., ЕГН: [ЕГН], срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221419008148-091-001/10.06.2020 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1682/05.11.2020г. на зам. директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

В жабата е посочено, че РА е незаконосъобразен и се моли той да бъде отменен. Сочи се, че РО е допуснал съществени процесуални нарушения, като не е събрал, обсъдил и приложил всички относими към ревизионното производство доказателства. Оспорват се направените от органа изводи.

В съдебно заседание жалбоподателката, чрез адв. И. поддържа жалбата. Моли същата да бъде уважена и претендира присъждането на разноски, за които представя списък на разноските. Подробни доводи излага в представени писмени бележки по делото.

Ответникът – в съдебно заседание не се явява, представлява се от юрк. Й., който оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена, като неоснователна. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение. Подробни доводи излага в постъпили по делото в срок писмени бележки.

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

Със Заповед №Р-22221419008148-020-001/12.12.2019 г., връчена по електронен път на 23.12.2019 г., изменена със Заповед №Р-22221419008148-020-002/16.03.2020 г.,

издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП С., е възложена ревизия на жалбоподателката за определяне на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2013 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221419008148-092-001/21.05.2020 г., връчен по електронен път на 25.05.2020 г. Срещу констатациите в ревизионния доклад не е било подадено писмено възражение. Ревизията е приключила с РА №Р-22221419008148-091-001/10.06.2020 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С.- ръководител на ревизията. Актът е връчен по електронен път на 16.06.2020 г. Ревизията е била първа за спорния период по ЗДДФЛ.

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, описани в констативната част на РД. Изискани са доказателства от задълженото лице, както и такива от трети лица. Направени са справки за относими обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Присъединени са доказателства, събрани в хода на ревизионно производство на друго лице.

Въз основа на събраните доказателства е установено следното:

Съгласно Нотариален акт №60, том I, рег. № 3022, дело № 53 от 04.05.2005 г., С. К. Л., Л. Г. Л. и К. А. Н., като съсобственици на празно дворно място, представляващо УПИ IV-1342, учредяват в полза на [фирма], ЕИК[ЕИК], право на строеж за построяване на масивна монолитна жилищна сграда, находяща се на адрес: [населено място], ул. „Проф. д-р И. С.“ №9 с приземен етаж, пет магазина, абонатна, портиерна с помещение за почивка, склад и баня, сутерен, подземен етаж, срещу задължение на строителя да изгради обектите. Жалбоподателката и съпруга ѝ Л. Г. Л. след построяването на сградата придобиват изключителна собственост върху обектите, подробно описани в НА /апартамент №16, заедно с мазе №1, апартамент №17, заедно с мазе №24 и паркомясто №3, апартамент №18, заедно с мазе №22 и паркомясто №4; апартамент №19, заедно с мазе №25 и паркомясто №8; апартамент №20, заедно с мазе №26 и паркомясто №9/, както и в съсобственост с К. А. Н. и Л. Г. Л. магазин №1. Апартамент №19 и магазин №1 са продадени през 2007 г., т. е. преди ревизирия период.

В РД се съдържат констатации, че с Констативен акт №КП-С5-715-3 от 27.02.2013 г. на Дирекция за надзорен строителен контрол, [населено място], Регионална дирекция за национален строителен контрол е удостоверено, че сградата на посочения адрес е напълно завършена и се ползва, запазена е с електрическа енергия и вода. Строежът е 3-та категория, съгласно чл. 137 от Закона за устройство на територията /ЗУТ/. Строежът се ползва по предназначение за жилищна сграда. Извършени са посещения от контролните органи на НАП, съвместно с органи на МВР, през 2013 г. и са съставени протоколи, съгласно които обектът се ползва по предназначение за жилищна сграда.

При тази фактическа обстановка органите по приходите са приели, че към датата на издаване на констативния акт /27.02.2013 г./ е налице получен непаричен доход от жалбоподателката в резултат на осъществената замяна. Посочени са разпоредбите на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ и чл. 11, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ, като е счтено, че непаричните доходи се смятат за придобити на датата на получаването на престацията, т. е. от датата, от която строежът се ползва по предназначение.

Констатирано е, че през ревизирия период С. Л. е получавала доходи от пенсия и от трудови правоотношения с работодател [фирма], ЕИК[ЕИК], като не е декларирала реализирането на други доходи по смисъла на ЗДДФЛ.

При така установената фактическа обстановка и след анализ на събраните доказателства ревизиращите органи са констатирани обстоятелство, по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно наличие на данни за укрити приходи или доходи. На жалбоподателката е връчено Уведомление изх. №Р-22221419008148-113-001 от 06.04.2020 г., с което е информиран, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2013 г., ще бъде определена по особенния ред на облагане.

Извършена е съпоставка между направените разходи и декларираниите и/или получени доходи, в която са намерили отражение данните от събраните доказателства в хода на ревизионното производство за 2013 г., като не е установен недостиг на парични средства.

Единственото задължение, установено с оспорвания РА, произтича от недекларирания непаричен доход, получен от замяната на недвижимо имущество. В РА са изложени аргументи, че на основание чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ непаричните доходи се остойностяват в български левове към датата на придобиването им по пазарна цена.

Съгласно констатациите в РД, за целите на ревизията и на основание чл. 60 от ДОПК е присъединена като доказателство експертиза, изготвена от М. Р. – експерт от списъка на НАП, независим оценител по смисъла на Закона за независимите оценители, вписана в камарата на независимите оценители под №1752/10.08.2009 г., със Сертификат за оценителска правоспособност за оценка на недвижими имоти, рег. №000101292/14.12.2009 г., издаден от К. на независимите оценители. Възложена е в хода на ревизионното производство на К. А. Н. – съсобственик на посочения по-горе поземлен имот и е с предмет - установяване пазарната цена на строителна услуга към 27.02.2013 г. – датата на Констативен акт №КП-С5-715-3/27.02.2013 г. на РДНСК С., с който е прието, че строежът на пететажна масивна жилищна сграда, находяща се в [населено място], ул. „Проф. д-р И. С.“ №9, изградена в УПИ IV-1342, кв. 24Б, местност „В. – ВЕЦ С.“ по плана на [населено място], целият с площ 1 544 кв. м., е изпълнен съгласно одобрените инвестиционни проекти. При изготвяне на експертизата е приложен методът на сравнимите неконтролирани цени, съгласно изискванията на §1, т. 10 от допълнителните разпоредби на ДОПК и Наредба №Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредба №Н-9/, издадена от министъра на финансите /обн. ДВ, бр. 70 от 29.08.2006 г./. В заключението си експертът е определил пазарна цена на строителната услуга за построяване на 1 кв. м. застроена площ – 607,20 лв. Въз основа на това е била определена пазарната цена на строителната услуга към 27.02.2013 г. за построяване на недвижимите имоти на жалбоподателката, от които той има S идеални части, поради факта, че са придобити в режим на съпругеска имуществена общност /СИО/, находящи се на адрес: [населено място], ул. „Проф. д-р И. С.“ №9, общо в размер на 102 114,34 лв.

Органите по приходите са приели, че съгласно чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, облагаемият доход от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително ограничени вещни права върху това имущество, се определя, като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото се намалява с 10 на сто разходи.

В случая е прието, че е налице непаричен доход в резултат на осъществена замяна, а именно получена строителна услуга за изграждане на апартамент № 17, заедно с мазе № 24 и паркомясто № 3, апартамент № 18, заедно с мазе № 22 и паркомясто № 4; апартамент № 19, заедно с мазе № 25 и паркомясто № 8; апартамент № 20, заедно с мазе № 26 и паркомясто № 9, в общ размер на 102 114,34 лв. през 2013 г. След приспадане на нормативно признати разходи в размер на 10 на сто е определен облагаем доход в размер на 91 902,91 лв., върху който е начислено спорното задължение за данък върху доходите в размер на 9 190,29 лв. и съответните лихви. Жалбоподателката е оспорвала РА, като същият е бил изцяло потвърден с Решение № 1682/05.11.2020г. на зам. директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният РА, е издаден от компетентен орган. Видно от представените по делото заповеди. РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържа всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения.

Оспорваният акт е издаден при правилно прилагане на относимите материални разпоредби на ЗДДФЛ и при проявена процесуална активност от страна на ревизиращите органи за изясняване на относимите факти и обстоятелства.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗДДФЛ /относима за 2013 г./ определя видовете доходи в зависимост от източника им, като в т. 5 доходите от прехвърляне на права или на имущество са обособени като отделен вид доходи и съответно за тях е предвиден специален ред за определяне на облагаемия доход и годишната данъчна основа в глава пета, раздел V на ЗДДФЛ – чл. 33 и чл. 34 от закона.

Нормата на чл. 12, ал. 1 от същия закон регламентира, че облагаеми по този закон са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон, а необлагаемите доходи са изчерпателно изброени в чл. 13 от ЗДДФЛ.

В хода на ревизията е установено, че с Нотариален акт №60, том I, рег. №3022, дело №53 от 04.05.2005 г. жалбоподателката, като съсобственик на празно дворно място, учредява в полза на [фирма] право на строеж, съобразно притежаваните от него идеални части, за построяване на масивна жилищна сграда в [населено място], ул. „Проф. д-р И. С.“ №9 срещу задължението на приобретателя на правото да изгради определени обекти в напълно завършен вид с осигурени от него материали и труд.

[фирма] се задължава пък да предаде жилищната сграда с Акт обр. 16 /разрешение за ползване/ в срок от 22 месеца, считано от 04.05.2005 г.

За жалбоподателката и съпруга ѝ Л. Г. Л. след построяването на сградата остават

изключителна собственост 5 апартамента с прилежащите им мазета и паркоместа, един от които /апартамент №19/ продаден преди ревизирания период, както и S идеална част от магазин №1. Следователно в случая е налице сделка, при която физическо лице - собственик на идеални части от недвижим имот /УПИ/ - суперфициант, учредява право на строеж върху притежаваните от нея части срещу задължението на приобретателя на правото на строеж /суперфициар/ да построи недвижими имоти.

Съгласно цитирания НА, жалбоподателката е следвало да получи строителни услуги от [фирма] за изграждане на посочените по-горе обекти, за които при сключване на сделката, обективизирана в нотариалния акт си е запазил правото на строеж. Следователно при реализиране на сделката по учредяване на правото на строеж срещу построяване на обекти в полза на ревизираното лице е налице получен непаричен доход. На основание чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ, непаричните доходи се остойностяват в български левове към датата на придобиването им по пазарна цена.

Преценката за конкретния момент на получаване на непаричния доход от жалбоподателката, за размерът му, както и правилното определяне на данъчната основа за облагане с данък върху доходите му, следва да бъде направена въз основа на събраните конкретни доказателства. Ревизиращите органи са събрали и анализирали относимите за това доказателства. Органите по приходите са приели, че моментът на придобиване на непаричния доход, предмет на спор, е 27.02.2013 г. – датата на която е издаден констативният акт от РДНСК.

В хода на съдебното производство бяха допуснати и приети заключенията на вещните лица по съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/ и съдебно-оценителска експертиза/СОЕ/.

ССЕ е неоспорена и приета по делото, тъй като заключението на вещното лице е формирано на база така формулираните въпроси и въз основа на изчисленията и оценката, извършена от вещното лице, изготвило СОЕ. СОЕ е оспорена по делото. Използваният метод от вещното лице, изготвило СОЕ, а именно метод на увеличената стойност, съдът намира за неприложим в настоящия случай.

Съгласно чл. 31, методът на увеличената стойност, посочен в Наредба №Н-9/14.08.2006 г., издадена от министъра на финансите /обн. ДВ, бр. 70 от 29.08.2006 г./ може да се прилага и извън случаите по чл. 8, ал. 2, буква "б", когато производителят или лицето, осъществяващо услугите, добавя значителна стойност към стойността на продуктите, ако бъдат установени съпоставими неконтролирани сделки или ефектът от използването на нематериалните блага или високостойностните активи върху нормата на надбавка, може да бъде установен за целите на извършване на корекции по чл. 11.

Предвид това и следва, че същият се прилага единствено когато лицето, осъществяващо услугите, добавя значителна стойност. За да е приложим следва, че е необходимо да е налице продукт към който да се добави стойност, а в настоящата хипотеза, не е налице подобен продукт. От суперфицианта е учредено право на строеж върху урегулиран поземлен имот. Т.е. изграден имот върху който да се добави значителна стойност.

Следва да се отбележи, че по дефиниция, дадена в чл. 28 от Нардба №Н- 9/14.08.2006 г. методът на увеличената стойност съпоставя нормата на надбавка, реализирана при продажбата на произведени продукти или при оказани услуги по контролирана и

съпоставима неконтролирана сделка. В случая не е налице норма на надбавка, реализирана при продажба, поради което методът е неприложим.

В конкретния случай приложимият метод е методът на сравнимите неконтролирани цени.

При определяне на стойността на стойтелно-монтажните работи /СМР/ е следвало да се използват конкретни данни от реално осъществени сделки, в които са включени СМР, а видно от заключението са използвани данни от издание „Строителен обзор“ СЕК, статистически данни, информация от строителни предприемачи /които не са индивидуализирани/, личен опит, печатни издания и анализи. Изложеното води до неправилност на СОЕ, същата не почива на действително извършени сделки, обективирани в надлежен акт, който да е вписан и съответно не следва да бъде кредитирано.

Възприетата цена за кв. м., съгласно Еталон 1 на СЕК е приета за обект, попадащ в категория „стандарт“, а не в категория „подобрена“, в която попадат обектите, изградени в сградата.

От органите по приходите правилно е определен моментът на получаване на непаричния доход, който е съобразен с установените факти и обстоятелства в ревизионните актове, издадени на съсобственик на УПИ – К. А. Н., а именно РА №Р-2214-1404187-091-001/14.10.2015 г. и РА №Р-22002216001381-091-001/26.09.2016 г. Актовете, издадени на физическото лице – съсобственик са обжалвани по административен ред и са постановени решения на директора на дирекция ОДОП С..

С РА №Р-2214-1404187-091-001/14.10.2015 г., органите по приходите са приели за момент на получаване на непаричния доход – 27.02.2013 г. По отношение на цитирания РА е постановено Решение №195/05.02.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА е отменен в оспорената част на установените задължения по ЗДДФЛ за 2013 г. и административната преписка е върната за извършване на нова ревизия. В частта на установените задължения за 2008 г., 2009 г., 2010 г. и 2011 г. е отменен, а в частта на установените задължения за 2012 г. е потвърден. В резултат на отмяната на РА е издаден РА №Р-22002216001381-091-001/26.09.2016 г., който също е обжалван и е постановено Решение №2193/15.12.2016 г., с което актът е потвърден, предвид изпълнение на указанията, дадени с предходното решение на директора на дирекция ОДОП С.. Последният РА не е обжалван по съдебен ред и същият е влязъл в сила.

Във връзка с изпълнение на дадените указания при повторната ревизия на К. А. Н., е възложена експертиза с Акт за възлагане №Р-22002216001381-01-001/06.06.2016 г. за определяне на пазарната цена на строителната услуга за построяване на недвижими имоти, находящи се в пететажна масивна жилищна сграда, находяща се в [населено място], ул. „Проф. д-р И. С.“ №9, изградена в УПИ IV-1342, кв. 24Б, местност „В. – ВЕЦ С.“ по плана на [населено място], целият с площ 1 544 кв. м. Моментът към който следва да се определи пазарната цена е 27.02.2013 г., когато е издаден Констативен акт №КП-С5-715-3 от 27.02.2013 г. от РДНСК.

При изготвяне на експертизата е приложен методът на сравнимите неконтролирани цени, съгласно изискванията на §1, т. 10 от допълнителните разпоредби на ДОПК и Наредба №Н-9/14.08.2006 г., издадена от министъра на финансите /обн. ДВ, бр. 70 от 29.08.2006 г./ В заключението си експертът е определил пазарна цена за 1 кв. м. застроена площ в размер на 607,20 лв.

Доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство на К. А. Н., на

основание чл. 50 от ДОПК, са присъединени с Протокол №1607568/19.05.2020 г. Горещитираният РА, издаден на съсобственика на УПИ, в хода на ревизионно производство, в което е изследван моментът на получаване на дохода и пазарната цена на строителната услуга, представлява официален документ, издаден от орган по приходите в това му качество, по определена форма и ред, и по силата на чл. 179 от Гражданския процесуален кодекс /ГПК/ има обвързваща сила по отношение на констатациите от този орган и установени с тях факти. В този смисъл, след като един факт е удостоверен с официален документ, с който е завършила ревизия, той следва да се приеме за безспорен и е недопустимо в друга ревизия да се прави обратен извод по отношение на същия факт.

Органите по приходите правилно са приложили и разпоредбата на чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, която предвижда, че облагаемият доход от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително ограничени вещни права върху това имущество, се определя, като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото се намалява с 10 на сто разходи. Мотивирано са приели, че са налице данни за укрити приходи или доходите по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК и са приложили особения ред.

В случая е прието, че е налице непаричен доход в резултат на осъществена замяна, а именно получена строителна услуга за изграждане на апартамент №17, заедно с мазе №24 и паркомясто №3, апартамент №18, заедно с мазе №22 и паркомясто №4; апартамент №19, заедно с мазе №25 и паркомясто №8; апартамент №20, заедно с мазе №26 и паркомясто №9, в общ размер на 102 114,34 лв. през 2013 г. След приспадане на нормативно признати разходи в размер на 10 на сто и съобразяване с факта, че услугата е получена към момент на действие на режим – съпругеска имуществена общност, е определен облагаем доход в размер на 91 902,91 лв., върху който е начислено спорното задължение за данък върху доходите в размер на 9 190,29 лв. и съответните лихви. Поради техническа грешка на стр. 11 от РД е посочен апартамент №19, който е продаден и липсва спор, вместо апартамент №16, който е наличен към ревизирания период, посочен на стр. 8 и 9 от РД.

Във връзка с изложеното твърдение относно издаден Акт обр. 16 /разрешение за въвеждане в експлоатация или протокол за установяване годността за ползване на строежа/, следва да се посочи, че такъв не е представен нито в хода на ревизията, нито с жалбата пред директора на дирекция ОДОП С., нито в хода на съдебното производство, поради което съществуването на подобен документ се явява недоказано.

В подкрепа на изложените по-горе мотиви е и представеното от жалбоподателката Удостоверение от главния архитект на Столична община, район „Студентски“, видно от което строежът на сградата е завършен към 2012 г., но не е въведен в експлоатация. Съвкупната преценка на описаните факти и обстоятелства навежда на несъмнен извод за законосъобразност на РА.

С оглед изложеното, съдът приема, че РА е правилен и законосъобразен, а подадената жалба следва да бъде отхвърлена, като неоснователна.

Така мотивиран, Административен съд София-град, III отделение, 36-ти състав

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на С. К. Л., ЕГН: [ЕГН], срещу Ревизионен акт /РА/

№Р-22221419008148-091-001/10.06.2020 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1682/05.11.2020г. на зам. директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който са и определени задължения за данък върху доходите на физическите лица в размер на 9 190,00лв., в едно със съответните лихви за забава в размер на 5 704, 29лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**