

РЕШЕНИЕ

№ 6482

гр. София, 31.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 11.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **6827** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК.

Със съдебно решение № 6423/15.06.2023г. на ВАС на РБ по адм.дело № 10824/2022г. е отменено съдебно решение № 5392/30.08.2022г. по адм.дело № 12050/2020г. и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на същия съд, при спазване на задължителните указания за обсъждане на представени пред касационната инстанция писмени доказателства относно тяхната допустимост и относимост към спора.

Подадена е 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. 2020 г. 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 са допуснати съществени процесуални нарушения, като не са събрани, обсъдени и приложени всички относими към ревизионното производство доказателства. Оспорват се направените от органа изводи. При новото разглеждане на делото се поддържа основното възражение, че неправилно е определена датата на получаване на непаричния доход, която следва да е датата на издаване на Акт обр. 16, а именно 14. 01. 2015 г., която е извън обхвата на възложеното ревизионно производство за периода от 01.01. 2013 г. до 31. 12. 2013 г. Подробни доводи излага в представени писмени бележки по делото. Претендира съдебни разноски за трите съдебни инстанции по списък.

Ответникът – в съдебно заседание не се явява, представлява се от юрисконсулт Й., който оспорва подадената жалба и моли тя да бъде отхвърлена, като неоснователна, поддържа доводите, изложени при предходното съдебно производство. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение. Прави искане за прилагане на чл. 161, ал. 3 от ДОПК.

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 от 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 „Нешънъл пропъртис корпорейшън“ ООД, 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 ревизионния период.

В РД се съдържа 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 счетено, 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 „Лукети“ ЕООД, 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 особения ред на облагане.

Извършена е съпоставка между направените разходи и декларираните 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 оспорила 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.

Пред ВАС на РБ е представено и прието по делото Разрешение за ползване № СТ – 05 – 38/14. 01. 2015 г., издадено от зам.началник на ДНСК, с което е разрешено ползване на строеж „Жилищна сграда на шест етажа / М+5/с 25 броя апартаменти, 7 броя ателиета, 5 броя магазини за промишлени стоки и подземен паркинг за 17 паркоместа“, находящ се в УПИ IV – 1342, кв. 24 Б по плана на [населено място], м. В. – ВЕЦ С., с административен адрес [населено място], район „Студентски“ – СО, [улица]. Въз основа на това разрешение съдът приема за установено, че строежът е изпълнен в съответствие с одобрените проекти и разрешение за строеж на дата 14. 01. 2015 г.

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 основателна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани 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 неправилно прилагане на материалния закон.

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 „Нешънъл пропъртис корпорейшън“ ООД 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. „Нешънъл пропъртис корпорейшън“ ООД се задължава 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 1/2 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 „Нешънъл пропъртис корпорейшън“ ООД за изграждане на посочените по - горе обекти, за които при сключване на сделката, обективизирана в нотариалния акт си е запазила 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.

Спорният по делото въпрос е моментът на получаване на непаричния доход от жалбоподателката, съответно моментът от който се дължи данък. Органите по приходите са приели, че моментът на придобиване на непаричния доход, предмет на спора, е 27. 02. 2013 г. – датата на която е издаден констативният акт от РДНСК. Този извод е неправилен и незаконосъобразен, не е съобразен с Нотариален акт № 60, том I, рег. №3022, дело № 53 от 04. 05. 2005 г. и с Разрешение за ползване № СТ – 05 – 38/14. 01. 2015 г., издадено от зам.началник на ДНСК.

Видно от нотариалния акт, К. А. Н., С. К. Л. и Л. Г. Л. възлагат на „Нешънъл пропъртис корпорейшън“ ООД, което приема и се задължава да построи в напълно завършен вид с осигурени от него материали, отговарящи на БДС, труд, средства, всички необходими други инвестиции, сградата и обектите, договорени по – горе и описани в настоящето съдебно решение които стават изключителна собственост на жалбоподателката и съпругът ѝ след построяването им. Обектите е договорено да бъдат изпълнени от „Нешънъл пропъртис корпорейшън“ ООД в напълно завършен вид, като изпълнителят се задължава да предаде жилищната сграда с Акт Обр. 16 и

Разрешение за ползване, срокът на изпълнение е договорен от 22 месеца, считано от 04.05.2005 г. По нотариалния акт дължимата от „Нешънъл пропъртис корпорейшън“ ООД престация е строителна услуга в обема и начина, договорен между страните, а именно напълно завършен вид на обектите и издадено разрешение на ползване.

Разрешението за ползване е издадено на 14. 01. 2015 г., от зам.началник на ДНСК, от която дата следва да се счита изпълнена насрещната престация на „Нешънъл пропъртис корпорейшън“ ООД по Нотариален акт № 60, том I, рег. № 3022, дело № 53 от 04. 05. 2005 г. Това е датата на която жалбоподателката е реализирала непаричния доход по смисъла на чл. 11, ал.1, т. 3 от ЗДДФЛ. По клаузите на нотариалния акт това е датата на получаване на престацията, съответно датата на придобиване на непаричния доход, съгласно разпоредбата на чл. 11, ал.1, т. 3 от ЗДДФЛ. Тази дата обаче е извън предмета на ревизията, която е за периода от 01.01.2013 г. до 31. 12. 2013 г. За този период, който е във времевия и предметен обхват на ревизията няма възникнали задължения на С. К. Л. по чл. 10, ал.1, т. 5 във вр. с ал. 3 и ал. 4 от ЗДДФЛ. Ревизионният акт, с който са установени такива задължения е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на правния спор, на жалбоподателката се дължат разноски за трите съдебни инстанции в размер на 4510 лева. Не е основателно възражението за приложение на чл. 161, ал. 3 от ДОПК. Няма данни в хода на административното производство от страна на ревизиращите да е изискано разрешението за ползване, нито да са предприети действия за служебното получаване на документа. Моментът на придобиване на непаричния доход се установява от нотариалния акт, а той е бил представен в хода на административното производство. Неправилното приложение на материалния закон и отмяната на ревизионния акт е в резултат на процесуално нарушение на ответника, изразяващо се в неизясняване на относимите към спора факти и обстоятелства, а не в резултат на непредставяне на доказателства от жалбоподателя.

Така мотивиран, Административен съд София - град, I отделение, 43 - ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р – 22221419008148 – 091 - 001/10.06.2020г., 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., ведно със съответните лихви за забава в размер на 5 704, 29лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на С. К. Л., ЕГН:

[ЕГН], с адрес [населено място],[жк][жилищен адрес] сума в размер на 4510 (четири хиляди петстотин и десет) лева, представляваща съдебни разноси за три инстанции.

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

СЪДИЯ: