

РЕШЕНИЕ

№ 31823

гр. София, 11.08.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав, в
публично заседание на 12.05.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **10060** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на П. И. И. от [населено място], подадена чрез адв. П. П., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220424002218-091-001 от 08.10.2024 г., издаден от М. И. А. – началник сектор, възложил ревизията, и П. И. Г. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 830 от 10.07.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП в оспорената му част относно установените му задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.07.2020 г. до 31.12.2020 г., ведно със съответните лихви.

Релевират се доводи, че оспореният ревизионен акт е незаконосъобразен, тъй като е налице съществено нарушение на административнопроизводствени правила, противоречие с материалноправни разпоредби, както и несъответствие с целта на закона. Излагат се възражения за нищожност на РА, като издаден от органи по приходите, които не са териториалнокомпетентни. От друга страна се изтъква, че в случая ревизията е повторна, като предходния РА е бил отменен с Решение № 528/22.04.2025 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С., като в същото липсва нарочен диспозитив за връщане на преписката със задължителни указания за издаване на нов данъчен акт съгласно чл. 155, ал. 4 ДОПК. В този смисъл се твърди, че при тези обстоятелства не може ревизиращият орган да извърши повторна ревизия на лицето със същия предметен обхват, тъй като е налице вече приключила такава. По тези съображения се иска прогласяване на нищожността на процесния РА.

В жалбата са развити доводи и за незаконосъобразност на действията на органа по приходите по реда на чл. 122 от ДОПК, тъй като прилагането на особения ред за провеждане на ревизията

предполага установяване на неизпълнено лично задължение за ревизираното лице да подаде декларация, а в случая П. И. няма такова, вменено му от закона. Според оспорващия задължение за подаване на декларация, респ. за удържане и внасяне на данък, има юридическото лице „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД. На следващо място се изтъква, че представените в рамките на ревизионното производство документи и информация от жалбоподателя по никакъв начин не са обсъдени и не са изложени мотиви за отхвърлянето им от органа по приходите. Нещо повече, органът по приходите оспорва пазарната оценка на имота, посочена в нотариален акт № 39, том IV, рег. № 5078, дело № 562 от 2020 г., в който е налице документално доказана цена на придобиване.

Възразява се и срещу доводите на ревизиращия орган, че дружеството „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД не е отчитало амортизации, следователно не е амортизиран и стойността му следва да е по-висока. В тази връзка се подчертава, че отчитането на амортизации е счетоводна операция, заложена в Счетоводен стандарт № 4 „Отчитане на амортизациите“. Съгласно определението в СС № 4, амортизацията е разходът, признат за отчетния период, получен в резултат на разсрочване на амортизируемата стойност на даден актив през предполагаемия му срок на годност. Воденето или не на тези счетоводни сметки не променя реалното изхвърляне, остаряване на построената преди 15 години сграда.

На следващо място се излагат съображения, че РА е издаден в нарушение на чл. 8, ал. 3 и чл. 10 от ЗДДФЛ, като приходните органи са определили даването вместо изпълнение като непаричен доход, респ. нарушени са и разпоредбите на чл. 65, във вр. с чл. 38 от ЗДДФЛ. В този смисъл се изразява несъгласие с приетото в хода на ревизията, че е налице прехвърляне на недвижим имот като ликвидационен дял, респ. се установяват данъчни задължения за ревизираното лице. Действително според жалбоподателя при съставянето на нотариалния акт погрешно е посочено основание чл. 271 от ТЗ, но предвид факта, че дружеството - прехвърлител е било заличено, то нотариалният акт не е могъл да бъде коригиран впоследствие. В тази връзка според ДЗЛ е следвало да бъде дадено предимство на съдържанието пред формата, т.е. НА е следвало да бъде ценен в съответствие с неговото съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално според правната му форма. Като причина за прехвърлянето на имота в полза на И. се изтъква факта, че „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД е имало неплатени задължения към него като едноличен собственик на капитала, което не се оспорва и от ревизиращия орган, т.е. налице е даване вместо изпълнение, заложено в чл. 65 от ЗЗД, не се касае за облагаем доход от ликвидационен дял, а за удовлетворяване на парично вземане, което ревизираното лице има към своя длъжник.

Предвид тези съображения се твърди, че за „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД не възниква задължение да декларира доход, респективно да удържи и внесе данък съгласно чл. 65, ал. 4 от ЗДДФЛ, доколкото няма начислен ликвидационен дял и няма реализиран облагаем доход за ревизираното лице. Тук е налице липса на основния юридически правопораждащ факт за възникване на данъчно задължение, а именно - обект на облагане, какъвто при жалбоподателя липсва. В заключение се претендира отмяна на РА.

В съдебно заседание, жалбата се поддържа от адв. П. и моли за уважаването ѝ, ведно с присъждане на разноски по представен списък /л. 261/. Подробни съображения за незаконосъобразност на РА се излагат в писмена защита /л. 272-273/.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез юрк. С., изразява становище за неоснователност на жалбата. В с.з. на 17.03.2026 г. излага становище, че в случай, че се кредитира приетото оценителното заключение на Й. Д., то моли да бъде изменен размерът на задължението, което се дължи във връзка със заплащане на данък върху

ликвидационен дял. Както вещото лице изготвило съдебно-счетоводната експертиза изрично заяви, че когато един актив не се ползва за икономическата дейност както е в случая, лицето няма право да начислява амортизация. Разпоредбата, която регулира данъчните амортизации е чл. 59 от ЗКПО и тя гласи - „че начисляването на данъчни амортизации се преустановява, когато съответния актив временно не се използва, не носи икономическа изгода през период по-дълъг от 12 месеца“. Както беше казано, а и други доказателства не се събраха от закупуване на имота до неговото прехвърляне като ликвидационен дял на собственика на дружеството, дружеството нито е осъществявало икономическа дейност, нито е ползвало имота в тази дейност. От тази гледна точка се поддържа, че тези амортизации неправилно намаляват размера на изчисленото му задължение, поради което ако се приеме размерът по СОЕ в минималния размер 667 704,00 лева, от които се извади сумата от 5000,00 лева - капитал, който е внесен в дружеството, остава стойността 662704,00 лева x 5%, така се установява данък в размер на 33135,20 лева, което е равностойно 16 941,75 евро. От друга страна се изтъква, че правилно е ангажирана отговорността на оспорващия, тъй като същият, като ликвидатор, е имал задължението да удържи данъка, поради тази причина данъкът се иска от него, тъй като дружеството е ликвидирано. Подробни съображения за неоснователност на оспорването са изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП. Претендира се юрисконсултско възнаграждение в минимален размер.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител и не изразява становище по жалбата. Административен съд София - град, Трето отделение, 44 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Настоящото ревизионно производство е образувано след постановяване на Решение № 528 от 22.04.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., с което е отменен РА № Р-2222-[ЕГН]-091-001 от 31.01.2024 г. , с който на П. И. е установен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2020 г. в размер на 63915 лв. и лихви – 19545,01 лева. Прието е, че лицето е получило доход от ликвидационен дял, за който не е удържан и внесен окончателен данък от платеща „Игнатов Созополис“ ЕООД. Предвид заличаването на дружеството в Търговския регистър на 09.11.2020 г., ревизиращите са приели, че плащането на данък за придобития ликвидационен дял следва да се вмени на получателя на дохода – физическото лице П. И., който е носител на задължението на основание чл. 14, ал. 1 ДОПК. Установено е от решаващия административен орган, че определянето на публични задължения – „окончателен данък по глава шеста от ЗДДФЛ“ не е бил включен в обхвата на ревизията доколкото същата е била с предмет данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2020 г., а от друга страна данъчната основа, определена по реда и подлежаща на облагане с окончателен данък по чл. 38, ал. 4 ЗДДФЛ не участва при определяне на общата данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ. Наред с това е констатирано, че размерът на данъка се определя върху данъчна ставка от 10 % /чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ/, а не 5 %, която ставка е приложима за доходите по чл. 38, ал. 1 ЗДДФЛ и която е била взета предвид при определяне на задължението на П. И..

В мотивите на решението директорът на Д „ОДОП“ – С. също така е отбелязал, че процесуалният ред за реализиране на отговорността на трети лица по чл. 16, 18 и 19 ДОПК е уреден в чл. 21 ДОПК, като в ал. 1 е посочено, че отговорността на третите лица /каквото е и настоящия случай/ се установява с ревизионен акт, като производството по издаването му следва да бъде проведено при спазване на императивните правила на ревизионното производство, включително относно посочването в ЗВР на ревизиран период и вида на ревизираните задължения, което в случая не е било сторено.

Предвид гореизложеното решаващият административен орган е приел, че горепосочения РА следва да се отмени като незаконосъобразен в частта на установения данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2020 г., като изрично е посочил, че „не е налице процесуална пречка да бъде възложена ревизия за установяване на данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за същия период“.

Така при съобразяване с горните мотиви на 07.05.2024 г. е издадена Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220424002218-020-001 от 07.05.2024 г. /л. 42/, връчена по електронен път на 08.05.2024 г. Ревизията е с обхват установяване на задължения на П. П. И. за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.07.2020 г. до 31.03.2021 г.

Срокът на ревизията е удължен със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22220424002218-020-002 от 30.07.2024 г. до 05.09.2024 г., връчена по електронен път на 30.07.2024 г. (л. 45-47).

Всички цитирани заповеди са издадени от органа възложил ревизията –М. И. А. - началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б., оправомощена със Заповед № 3-ЦУ-902 от 26.04.2024 г. /л. 32-33/ във връзка със Заповед № 3-ЦУ-1997 от 04.11.2022 г. /л. 36-38/ на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД-01-672 от 11.07.2023 г. /л. 39/ на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220424002218-092-001 от 17.09.2024 г., връчен електронно на 17.09.2024 г. (л. 48-55).

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите и изводите в РД /л. 57, 58/, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с оспорения в настоящото производство РА, връчен на 08.10.2024 г. по електронен път (л. 59-64).

С ревизионния акт на П. И. П. е установен данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.07.2020 г. до 31.12.2020 г. в размер на 63 915 лева и лихви - 28 875.95 лева.

В хода на административното производство от ревизираното лице /РЛ/ са изисквани обяснения.

Установено е, че жалбоподателят е бил едноличен собственик на капитала и управител на „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], което е заличено на 09.11.2020 г.

На 13.10.2020 г. във връзка с решение на ликвидатора /П. И./ от 01.09.2020 г., „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД – в ликвидация, в изпълнение на задължението си по чл. 271 от ТЗ за разпределение на имуществото на обявеното в ликвидация дружество, останало след изтичане на срока за удовлетворяване на всички кредитори при отчитане на факта, че в този срок претенции от кредитори не са предявени, прехвърля правото на собственост на П. И. П. в качеството му на физическо лице следния собствен на „Игнатов созополис“ ЕООД – в ликвидация, недвижим имот - представляващ еднофамилна къща III-11-8, находяща се в квартал трети в комплекс В. селище Созополис с разгъната застроена площ 397,12 кв. м, състояща се от сутерен и два етажа, представляваща по кадастрална скица еднофамилна двуетажна вилна сграда с идентификатор 67800.6.193.5 със застроена площ от 151 кв. м и брой етажи - 2. заедно с 1.56% идеални части от поземлен имот с идентификатор 67800.6.45. съответстващи на 58.73 кв. м. Пазарната стойност на ликвидационния дял е 199 263.00 лв., съгласно оценка на вещо лице /л. 36-44 от адм. пр./.

Сделката е обективизирана в Нотариален акт /НА/ за прехвърляне на право на собственост върху недвижим имот на основание чл. 271 от Търговския закон /ТЗ/ - разпределение на ликвидационен дял № 39, том IV. рег. № 5078, дело № 562 от 2020 г. /л. 31-32 от адм. пр./.

В хода на ревизията са представени следните обяснения от П. И. /л. 35 от адм. пр./, както следва:

„Имотът в С. е придобит след ликвидацията на „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД. През 2008 г. се сключва предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот и извършване на строителство с „ИММОФИНАНС“ ЕАД, като физическо лице. През месец януари 2008 г. са направени авансови вноски по договора от П. И. като физическо лице. На 05.05.2009 г. е сключено допълнително споразумение с „ИММОФИНАНС“ ЕАД, с което купувачът по предварителния договор П. И. е изцяло заместен от „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД. Всички плащания по сделката са извършени с лични средства на П. И. в полза на дружеството, което управлява. През 2009 г. дружеството няма разкрити банкови сметки и няма налични парични средства, за да заплати сумата по сделката. При обявяване на „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД в ликвидация чрез ликвидационния дял се удовлетворява задължението към кредитора П. И.“. Освен писмените обяснения са представени документи, описани на стр. 3 от РД. Сред тях е оборотна ведомост /ОВ/ на „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД за периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. /л. 28 от адм. пр./, съдържаща данни за сметките, по които е осчетоводен гореописаният недвижим имот, а именно: сметка 112 „Резерви от последваща оценка на ДА“ с начално дебитно салдо 774 273,87 лв., кредитен оборот в същия размер и крайно салдо 0,00 лв.; сметка 203 „Сгради и конструкции“ с начално дебитно салдо 1 376 486,97 лв., кредитен оборот в същия размер и крайно салдо 0,00 лв.; сметка 493 „Разчети със собственици“ с начално кредитно салдо в размер на 2 150 835,79 лв.. дебитен оборот в същия размер и крайно салдо 0,00 лв.

В хода на ревизията са представени покана до кредитори на дружеството, начален баланс при ликвидация към 05.12.2019 г. и краен баланс от 03.11.2020 г., протокол от общото събрание на дружеството от 03.11.2020 г., с който е взето решение да не се разпределя имущество. Не са представени протокол за взето решение за разпределение на ликвидационни дялове и документ за удържан и внесен в бюджета данък върху ликвидационния дял.

От нотариус К. К. са изискани всички документи, представени от П. И., в качеството на ликвидатор на „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД, във връзка с НА № 39 от 13.10.2020 г. за прехвърляне на право на собственост върху недвижим имот на основание чл. 271 от ТЗ. В отговор са представени следните документи /л. 82-87 от адм. пр. /: скица на сграда в [населено място], вилно селище Созополис, протокол от 22.11.2019 г. на общото събрание на „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД за обявяване на дружеството в ликвидация, протокол от общото събрание на дружеството от 01.09.2020 г., в който е посочено, че е обявено в ликвидация. В протокол-решение от 01.09.2020 г. /л. 85 гр. от адм. пр./ е отбелязано, че т. 1 – с решение от 22.11.2019 г. на едноличния собственик на капитала дружеството е прекратило дейност и е обявено в ликвидация; т. 2 на 05.12.2019 г. е публикувана в Търговския регистър Поканата до кредиторите; т. 3 в предвидения шестмесечен срок няма предявени от кредиторите вземания, като в тази връзка е взето решение за прехвърляне на имущество - двуетажна вилна сграда, собственост на дружеството, на П. И., представляващо ликвидационен дял в резултат на прекратяване на дейността и ликвидация на „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД.

Доходите от ликвидационните дялове, определени като разлика между стойността на ликвидационния дял и документално доказаната цена на придобиване на дела в дружеството се облагат с окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 4 от ЗДДФЛ. Ставката на данъка е 5 на сто. Съгласно чл. 65. ал. 4 от ЗДДФЛ данъкът се удържа и внася от предприятието - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е начислен ликвидационният дял. На основание чл. 165, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, разпределеният като ликвидационен дял или дивидент активи към момента на разпределението за данъчни цели се смятат за реализирани от данъчно задълженото лице по пазарни цени и се отписват.

Ревизиращите са установили, че „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД не е изпълнило задължението си в качеството на платец на дохода да подаде декларация и не е внесен дължимият данък върху стойността на разпределения ликвидационен дял. Предвид заличаването на дружеството в ТР на 09.11.2020 г., то органите по приходите са приели, че плащането на данък за придобития ликвидационен дял следва да се вмени на получателя на дохода по арг. от чл. 18, ал. 1 от ДОПК.

След като придобитият доход от получения ликвидационен дял не е деклариран от П. И., то е обоснован извод, че са изпълнени предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК.

В тази връзка на РЛ е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22220424002218-113-01 от 30.07.2024 г., с което лицето е информирано, че основата за облагане с данък върху дивидентите и ликвидационните дялове по ЗДДФЛ ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. С уведомлението е определен 14-дневен срок за представяне на доказателства и за вземане на становище. В представеното такова е посочено, че в процедурата по ликвидация на „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД задълженията на дружеството към П. И. са погасени със стойността на цитирания имот. В тази връзка органите по приходите са отбелязали, че не са предявени искове от кредитори на дружеството, във връзка с изготвената покана. Отбелязано е, че вписаната цена на недвижимия имот в НА в размер на 199 263,00 лв. е определена с оценителна експертиза /л. 36-44 от адм. пр./, възложена от собственика на капитала и ликвидатор на „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД – П. И..

Въз основа на представена обратна ведомост за 2009 г. е установено, че процесния имот е заведен по счетоводна сметка 203 „Сгради“ на стойност 2150760 лева. Установено е също така, че през периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2019 г. дружеството е подавало годишни данъчни декларации с нулеви стойности, не е декларирана извършвана търговска дейност, няма получавани приходи, в т.ч. свързани с експлоатация на недвижимия имот; не са начислявани разходи за експлоатация и амортизация на същия. Според органите по приходите, след като за периода от закупуването до датата на ликвидация на дружеството имотът не е използван и не е амортизиран, то е невъзможно пазарната му стойност да намалее десетократно - от 2 150 760,00 лв. до 199 263,00 лв.

В предходно ревизионно производство на лицето, по реда на чл. 60 и сл. от ДОПК, е възложена експертиза за определяне на пазарна цена на недвижимия имот /л. 45-51 от адм. пр./. Според изготвената оценка към датата на изповядване на сделката 13.10.2020 г. пазарната цена на имота е 1283293,00 лв., която е определена по метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци въз основа на сделки, документиран с нотариални актове, както следва:

НА № 143, том II, рег. № 2936, дело 298 от 2020 г. /л. 284-286/, съгласно който „Шарлопов – Созополис“ ЕАД продава на „ТОП АГРО“ ЕООД самостоятелен обект с идентификатор 67800.6.193.11.2, находящ се в [населено място], местност „Б.“ II-81, къща „А“, който се намира на ет. 0 в сграда с идентификатор 67800.6.193.11, бр. етажи 2.

НА № 43, том III, рег. № 3648, дело № 387 от 2020 г. /л. 125-126/, съгласно който „Шарлопов – Созополис“ ЕАД продава на М. и Т. Б. правото на собственост върху 1,04 % идеални части от правото на собственост върху поземлен имот /ПИ/ с кадастрален идентификатор 67800.6.45 по кадастралната карта и кадастралните регистри на [населено място], както и правото на собственост върху 1,04 % идеални части от ПИ с кадастрален идентификатор 67800.6.193 по кадастралната карта и кадастралните

регистри на [населено място] с цена от 500 евро, които идеални части са припадащи се към следния недвижим имот: еднофамилна сграда с идентификатор 67800.6.193.86, разположена върху ПИ с идентификатор 67800.6.193, със застроена площ 152 кв.м., брой етажи 2, представляваща къща с РЗП 375,03 кв.м., заедно с прилежаща тераса двор от 202,62 кв.м. , или общо с площ 577,65 кв.м.

НА № 53, том II, рег. № 2254, дело № 212 от 28.05.2020 г. /л. 127-129/, съгласно който „Шарлопов – Созополис“ ЕАД продава на В. С. С. правото на собственост върху недвижим имот: самостоятелен обект къща Б, в къща с архитектурен № II-80-2, с идентификатор 67800.6.193.10.3, разположена в ПИ с идентификатор 67800.6.193, със застроена площ от 139,27 кв.м., заедно прилежаща тераса двор 14,37 кв.м. и 39.04% идеални части от общите части на сградата, състояща се от 1 етаж: дневна и кухненски бокс , баня , антре, стълбище, тераса, входна тераса; 2 етаж: спалня 1, спалня 2, баня, антре, стълбище, тераса, ведно с 0,39 % идеални части от ПИ с идентификатор 67800.6.193, както и паркомясто № 70, находящо се в ПИ с идентификатор 67800.6.193, с обща продажна цена от 152002 евро;

НА № 54, том II, рег. № 2255, дело № 213 от 28.05.2020 г. /л. 130-132/, съгласно който „Шарлопов – Созополис“ ЕАД продава на В. С. С. правото на собственост върху недвижим имот: самостоятелен обект къща А, в къща с архитектурен № II-80-2, с идентификатор 67800.6.193.10.2, находящ се на етаж нула , в сграда № 10, разположена в ПИ с идентификатор 67800.6.193, със застроена площ от 129,88 кв.м., брой етажи – 2, заедно прилежаща тераса двор 14,14 кв.м., заедно с 36,41 % идеални части от общите части на сградата, състояща се от 1 етаж: дневна и кухненски бокс, баня , антре, стълбище, тераса, входна тераса; 2 етаж: спалня 1, спалня 2, баня, антре, стълбище, тераса, ведно с 0,36 % идеални части от ПИ с идентификатор 67800.6.193, както и паркомясто № 69, находящо се в ПИ с идентификатор 67800.6.193, с обща продажна цена от 142419 евро.

Въз основа на гореустановеното при определяне на основата за облагане за 2020 г. са взети предвид относимите към ревизираното лице обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, които са подробно описани на стр. 6 в РД. Данъчната основа е изчислена в размер на 1 278 293 лева, представляваща положителната разлика между стойността на разпределения ликвидационен дял, съгласно оценителната експертиза /изготвена при ревизията/, в размер на 1 283 293.00 лв. и документално доказаната цена на придобиване на дела в дружеството - 5 000 лв. /капитал/, собственост на ревизираното лице. Така дължимият данък е определен в размер на 63 915.00 лв. /1 278 293,00 лв. x 5%/.

Процесният РА е оспорен по административен ред, като с решение № 830 от 10.07.2025 г. директорът на Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП –гр. С. е счел за неоснователни възраженията на И. и е отхвърлил жалбата. Приел е, че РА е валиден акт, издаден от материално и териториално компетентни органи по приходите, като в тази връзка се е позовал на Тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. Върховният административен съд на Република България - ОСС от I и II колегии на ВАС. По арг. на чл. 18, ал. 1 ДОПК решаващият административен орган е приел, че законосъобразно спрямо РЛ е установено задължение за заплащане на окончателен данък касаещ доход от ликвидационен дял по чл. 38, ал. 4 ЗДДФЛ, доколкото безспорно е установено, че „Игнатов созополис“ ЕООД е било заличено на 09.11.2020 г., дружеството не е изпълнило задължението си в качеството на платец на дохода от продажба на имот по чл. 271 ТЗ да подаде

декларация и не е внесло дължимият данък върху стойността на разпределения ликвидационен дял. За неоснователни са приети и твърденията на жалбоподателя за недължимост на данъка с мотив, че процесната сделка осъществена през 2020 г. представлява даване вместо изпълнение по смисъла на чл. 65, ал. 2 ЗДДФЛ. Доколкото в случая ликвидационният дял се получава под формата на непаричен доход, неговата стойност е определена по пазарна цена към датата на придобиването му, съгласно чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ. В тази връзка правилно при определяне на размера на дължимия данък при източника с данъчна ставка 5 на сто /чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ/ органите по приходите са се позовали на определената пазарна цена на имота в размер на 1 283 293.00 лв. на база сделки, документирани с нотариални актове, по метода на сравнимите неконтролирани цени. Данъчната основа е образувана по реда на чл. 38, ал. 4 от ЗДДФЛ и е начислен данък върху ликвидационния дял в размер на 63 915.00 лв.

По делото е изслушана съдебно – оценителна /л. 198-211/ и съдебно-счетоводна експертиза /л. 264-267/ приети без оспорване от страните.

В отговор на поставената задача да се определи пазарната стойност на еднофамилна къща III-11-8, находяща се в квартал трети в комплекс В. селище Созополис с РЗП 397,12 кв.м., състояща се от сутерен и два етажа, представляваща по кадастрална скица еднофамилна двуетажна вилна сграда с идентификатор 67800.6.193.5 със застроена площ от 151 кв.м. и брой етажи - 2, заедно с 1,56% идеални части от поземлен имот с идентификатор 67800.6.45, съответстващи на 58,73 кв.м. заедно с прилежащата част от ВИП басейн с площ от 180,30 кв.м. към **13.10.2020 г.**, на която дата е изповядана сделката по прехвърляне на право на собственост върху недвижим имот на основание чл. 271 от ТЗ - разпределение на ликвидационен дял, съгласно Нотариален акт №39, тол1 IV, рег. № 5078, дело № 562, вещото лице Д. е изчислила минимална пазарна стойност от 667 704 лева и максимална пазарна стойност 692 000 лева. За да определи тези пазарни стойности вещото лице е съобщило следното:

Технически характеристики, влияещи на ценообразуването Типове обекти в Комплекс „В. селище Созополис“:

Съгласно таблица за площоразпределение, в селището са изградени обекти от следния тип :

- къщи, които биват еднофамилни, представляващи един самостоятелен обект на 2 нива и сутерен, 2 паркоместа;
- къщи, които са разпределени на 3 самостоятелни обекта: апартамент на ниво - 1; Къща А на ниво 1 и 2; Къща Б на ниво 1 и 2, като всяка къща ползва по 1 бр. паркоместо;
- къщи, разпределени на Къща А и Къща Б;
- къщи, разпределени на 4 бр. апартаменти;
- къщи, които представляват магазини, параклис, кафе-аператив; -къщи, на които ниво сутерен е магазин, игрална зала или фитнес, а ниво 1 и 2 са Къща А и Къща Б;
- къщи, на които ниво сутерен е столова, а ниво 1 и 2 са апартаменти.
- басейн
- детски басейн
- трафопост.

Параметри на обектите на прехвърляне с ликвидационен дял са следните: еднофамилна вилна сграда - ЗП 151 кв.м., РЗП 397,12 кв.м, на 2 нива, разпределена на сутерен, етаж 1 и етаж 2, с архитектурен номер за комплекса III-11-8 и кадастрален номер 67800.6.193.5., 1,56% идеални части от ПИ с идентификационен номер 67800.6.193, по скица 84774 кв.м

- 1322,46 кв.м., 1,56% идеални части от ПИ с ид.н.67800.6.45, по скица 3801 кв.м.- 58,73 кв.м., прилежаща част от ВИП басейн целия с площ от 180,30 кв.м., от което купувача има право да ползва, реално площ, представляваща прилежаща към конкретната жилищна сграда, (част от тези поземлени имоти, означена по площ и граници), както и основния басейн и съответните паркоместа № 191 и № 192. Разпределението на обекта за оценка отговаря на тип еднофамилна къща в комплекса: - сутерен - перално помещение склад, стълбище; -етаж 1 - дневна-столова и кухненски бокс, спалня № 1, баня №1, антре, стълбище, тераса №1 и №2, входна тераса; - етаж 2 - спалня №2, №3 и №4, баня №2, №3 и №4, коридор, стълбище, тераса № 3.

При изготвяне на пазарната оценка на процесния имот експертът е ползвал метода на сравнимите неконтролирани цени, като при извършване на анализа на съпоставимостта и коригиране на различията между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка са използвани следните критерии за сравнимост: 1) Извършена реална сделка с обект; 2) година на осъществяване на сделката (2020 г. пазара е повлиян от непредвидени обстоятелства по Ковид пандемията); 3) Пазар на реализация, вид пазар, пазарни участници; 4) година на издаване на РП (УВЕ) на сградата; 5) Местоположение в комплекса и локация до обществени обекти; 6) площ и разпределение - сумарна стойност на архитектурна единица къща, допускане поради факта, че обекта на оценка съвпада с архитектурната единица къща.

Анализирани са сделки с къщи от комплекса, които са предмет на апорт - непарична вноски в капитала на дружеството купувач – ЮЛ, а именно 4 бр. сделки за обекти от комплекс „В. селище Созополис“, представляващи два архитектурни обекта - къща VII-64-8 и къща II- 6.4, представени в приложение след доклада „Приложение - анализ на съпоставимостта на аналозите и корекции по чл. 11“. Получен ценови диапазон при база площ на архитектурен обект в курортен комплекс на база аналози - 4 броя сделки.

Както е представено в приложението към Доклада формирания диапазон от пазарни стойности за обект къща от курортен комплекс В. Селище Созополис е с минимална пазарна стойност от 667 704 лева и максимална пазарна стойност от 692 000 лева.

Стойността на неконтролирана сделка № 1 е относима по дата на изпълнение от 03.08.2020 г. към датата на изпълнение на контролираната сделка. Стойността на неконтролираната сделка е 692 000 лева. Реализирания със сделката обект е изграден в същия курортен комплекс, както и обекта на оценка. Сделката е вторична, участниците по сделката са ЮЛ – ФЛ, аналогично на реализирането на обекта на оценка. Не се прилагат корекции, сделката е за еднофамилна къща с всички права на ползване на общи площи и 2 паркоместа. Основните помещения за ползване са 1 дневна, 4 спални, 4 бани, 3 тераси и други помощни помещения. Аналог № 1 участва в оценката със стойност 692000 лева.

Ценообразуващи фактори за аналог 2, формиран от 3 броя сделки: обекта, представлява къща с архитектурен номер II-80-2, кадастрален номер на обектите в къщата: апартамент 678001.6.193.10.1, къща А - 678001.6.193.10.2, къща Б- 678001.6.193.10.3. Реална първа продажба - страни ЮЛ - ФЛ Б. С. И. с НА № 85 от 22.01.2021 г. /л. 290-292/, цена на реализираната сделка 141 353 лева. Къща А- 678001.6.193.10.2 на ет. 1 и 2 - имота е бил с тежести към "АЛФА БАНКА - КЛОН БЪЛГАРИЯ". Ипотеката е прехвърлена към ТБанка „Д“ с ипотечен длъжник „Шарлопов Созополис" ЕАД. Реална първа продажба - страни ЮЛ - ФЛ В. С. С., НА 54, вписан Акт 15 от 28.05.2020 г. /л. 130-132/, цена на реализираната сделка 278547,35 лева /142419 евро/. Къща Б - 678001.6.193.10,3

на ет. 1 и 2 - имота е бил с тежести към "АЛФА БАНКА - КЛОН БЪЛГАРИЯ". Ипотеката е прехвърлена към ТБанка „Д“ с ипотекарен длъжник „Шарлопов Созополис“ ЕАД. Реална първа продажба - страни ЮЛ - ФЛ В. С. С.. НА 53, вписан Акт 198 от 28.05.2020 г. /л. 127-129/, цена на реализираната сделка 297 285,51 лева /152002 евро/. Общо стойност по първа сделка от реализацията на цялата архитектурна единица Къща II-80-2-сумарно по нотариални актове за къщата 717 190 лева.

Стойността на неконтролирана сделка № 2 е относима по период на изпълнение към датата на изпълнение на контролираната сделка (за целия архитектурен обект) - от 28.05.2020 до 22.01.2021 г. Стойността на неконтролираната сделка (съставно за целия архитектурен обект от три подобекта) е 717 190 лева. Реализираните със сделките самостоятелни обекти от общия архитектурен обект са изградени в същия курортен комплекс, както и обекта на оценка. Обектите са с тежести след въвеждане в експлоатация, и сделката за всеки един подобект представлява продажба на първичен пазар, участниците по сделката са ЮЛ – ФЛ, аналогично на реализирането на обекта на оценка. (Избран е подход към разглеждане на сделка за цялостно изградена и реализирана къща, тъй като двете жилищни къщи - къща А и къща Б са предмет на обща сделка в един ден между един и същ продавач и купувач и не следва да се товари стойността с коефициенти за елиминиране на различията, както е представено в материалите по делото, тъй като експертизата отчита, че отклонението е по-голямо, отколкото би било ако се приложи обща стойност на сделки по отделните подобекти на изграден архитектурен обект в комплекса - къща, както е обекта на оценката).

По отношение на аналог 2 в.л. е приложило корекция от коефициент 0,98 за локация в комплекса, тъй като обекта на оценка е в края на комплекса с гледка към морето, а къщата с подобекти от архитектурен номер II-80-2 са локализирани на първа линия пред обекта бар и главен басейн на комплекса и с гледка към морето.

В общо разглежданите сделки за трите подобекта са включени и правата на ползване на общи площи и 2 паркоместа за всички купувачи.

Експертът е приложил корекция за площите, в случай, че се прилагат самостоятелно НАктове, аналози за сграда № 2 и № 3 към Експертизата, приложена на стр. 45 от приложението към делото, и предоставени от НАП, но при избор на подхода за общо реализиран архитектурен обект къща това различие се елиминира.

От в.л. Д. е приложена и корекция от коефициент 0.95 за разпределение на площите, тъй като основните помещения за ползване (сумарно от всички подобекти) са 3 дневна, 5 спални, 5 бани, 5 тераси и други помощни помещения, което се изразява в по-висока привлекателност от обекта на оценка. Аналог № 2 участва в оценката със стойност 667 704 лева.

В хода на настоящото производство е прието и заключение по допуснатата от съда СИЕ. В отговор на поставения въпрос в.л. Ж., изготвило СИЕ, е посочило, че към 05.12.2019 г. „Игнатов Созополис“ ЕООД разполага със следните активи и пасиви: дълготраен материален актив, представляващ еднофамилна вилна сграда с идентификатор 67800.6.193.5, със застроена площ 193 кв.м, находящ се в [населено място], м. Б., № III.11.8 на два етажа, осчетоводен в сметка 203 „Сгради“ с балансова стойност 1376486,94 лева /Оборотна ведомост л. 132 от адм. преписка/, както и задължения към собственика на капитала /пасив/, осчетоводен по сметка 493 „Разчети със собственици“ с балансова стойност – 2150835,79 лева, т.е. към 05.12.2019 г. пасивите на „Игнатов созополис“ ЕООД надвишават активите със 775 хил. лева.

При така изяснената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е процесуално допустима, а разгледана по същество е частично основателна.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

Процесният ревизионен акт е издаден от М. И. А. – началник сектор, възложил ревизията, и П. И. Г. - ръководител на ревизията.

ЗВР е издадена от М. И. А. – началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б., оправомощена Заповед № 3-ЦУ-902 от 26.04.2024 г. /л. 32-33/ във връзка със Заповед № 3-ЦУ-1997 от 04.11.2022 г. /л. 36-38/, издадена на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК от зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД-01-672 от 11.07.2023 г. /л. 39/ на директора на ТД на НАП С.. Съгласно чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК компетентната ТД е териториалната дирекция по постоянния адрес на физическите лица, включително едноличните търговци. В случая постоянният адрес на ревизираното лице е в [населено място] и компетентната дирекция действително е ТД на НАП С.. Това общо правило е дерогирано с нормата на чл. 12, ал. 6 от ДОПК /изм. ДВ, бр. 105/2020 г., в сила от 01.01.2021 г./, съгласно която правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на НАП или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор.

С тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. Върховният административен съд на Република България - ОСС от I и II колегии, приемат, че „ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция не е в противоречие с правилото на чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП.“

В този смисъл с решението на ОС на съдиите от ВАС, в диспозитива се постановява, че не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите - служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората /другата/ териториална дирекция.

Предвид горното Съдът приема за неоснователни възраженията в жалбата за нищожност на РА. Спазена е формата по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. В РА са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на

доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС.

Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. От приложените доказателства се установява, че в хода на административното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Ревизионният акт, РД, както и издадените в хода на производството заповеди, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, неоспорени от жалбоподателя, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл. 120 ДОПК съдържание.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г., относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, а именно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл. 113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл. 120 от ДОПК.

Неоснователни са оплакванията за допуснато процесуално нарушение обосновано с

наличието на Решение № 528/22.04.2025 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С., с което е бил отменен РА, издаден на П. И., в което обаче липсва нарочен диспозитив за връщане на преписката със задължителни указания за издаване на нов данъчен акт съгласно чл. 155, ал. 4 ДОПК. В тази връзка според оспорващия ревизиращият орган не може да извърши повторна ревизия на лицето със същия предметен обхват, тъй като е налице вече приключила такава.

Съдът намира възражението за неоснователно, като в тази връзка следва да се подчертае следното:

Действително настоящото ревизионно производство е образувано след постановяване на Решение № 528 от 22.04.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., с което е отменен РА № Р-2222-[ЕГН]-091-001 от 31.01.2024 г., с който на П. И. е установен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2020 г. в размер на 63915 лв. и лихви – 19545,01 лева. В хода на предходно проведената ревизия е прието, че лицето е получило доход от ликвидационен дял, за който не е удържан и внесен окончателен данък от платеща „Игнатов созополис“ ЕООД. Предвид заличаването на дружеството в Търговския регистър на 09.11.2020 г., ревизиращите са счели, че плащането на данък за придобития ликвидационен дял следва да се вмени на получателя на дохода – физическото лице П. И., който е носител на задължението на основание чл. 14, ал. 1 ДОПК. Решаващият административен орган обаче е констатирал, че определянето на публични задължения – „окончателен данък по глава шеста от ЗДДФЛ“ не е бил включен в обхвата на ревизията доколкото същата е била с предмет – данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2020 г., а от друга страна данъчната основа, определена по реда и подлежаща на облагане с окончателен данък по чл. 38, ал. 4 ЗДДФЛ не участва при определяне на общата данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ, а наред с това е налице и разлика в данъчната ставка, тъй като за доходите по чл. 38, ал. 1 ЗДДФЛ размерът е 5%, а не 10 % /чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ/. В мотивите на решението директорът на Д „ОДОП“ – С. също така е отбелязал, че процесуалният ред за реализиране на отговорността на трети лица по чл. 16, 18 и 19 ДОПК е уреден в чл. 21 ДОПК, като в ал. 1 е посочено, че отговорността на третите лица /какъвто е и настоящия случай/ се установява с ревизионен акт, като производството по издаването му следва да бъде проведено при спазване на императивните правила на ревизионното производство, включително относно посочването в ЗВР на ревизиран период и вида на ревизираните задължения, което в случая не е било сторено.

Предвид гореизложението решаващият административен орган е приел, че горепосочения РА е незаконосъобразен в частта на установения данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2020 г., като изрично е посочил, че „не е налице процесуална пречка да бъде възложена ревизия за установяване на данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за същия период“.

Предвид така установеното безспорно се установява, че настоящата ревизия няма характер на повторна, тъй като същата е с различен предметен обхват от този касаещ РА № Р-2222-[ЕГН]-091-001 от 31.01.2024 г., издаден на П. И..

По отношение на проведеното производство по реда на чл. 122 и сл. ДОПК, съдът съобразява следното:

Органите по приходите могат да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на чл.122 ал. 2 ДОПК основа, когато

декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период.

Съответно, с разпоредбата на чл. 123, ал. 1 от ДОПК е въведена презумпцията, че в случаите по чл. 122, ал. 1 при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато: 1. стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него; 2. направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква "а" от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима, но доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. Въпросното правило ясно и точно указва, кому лежи доказателствената тежест относно релевантните факти, при спор относно законосъобразността на ревизионен акт издаден в производство реда на чл. 122 от ДОПК, като придава отнапред установена материална доказателствена сила на съдържащите се в ревизионния акт фактически констатации. Следователно, в производството по съдебно обжалване на РА, в тежест на органите по приходите е да установят наличието на основание за облагане по аналог, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За разлика от типичните ревизионни производства, в които ревизиращите безусловно изискват субектът да установи изгодни за себе си факти и обстоятелства, в хипотезата, при която се реализира отговорност по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК за съответното лице, всички факти и обстоятелства от предвидения фактически състав следва да се установят при условията на пълно първоначално доказване пред съда, респективно, за да се премине към този ред на определяне на данъчната основа тези факти и обстоятелства следва да се установят по несъмнен начин от органа по приходите в хода на ревизията - чл. 170, ал.1 от АПК вр. с §2 от ДОПК.

В случая е спазена нормативно регламентираната процедура за това по чл. 124 от ДОПК - задълженото лице е уведомено по предвидения в закона ред и от него е изискано да декларира точният размер на доходите и извършени разходи за ревизирания период с декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

Настоящият състав споделя изводите на ревизиращите относно наличието на хипотезата на чл. 122, ал.1, т. 2 ДОПК налице са данни за укрити приходи или доходи, тъй като от доказателствата по делото безспорно се установява, че РЛ не е декларирало доход от ликвидационен дял придобит по силата на нотариален акт за прехвърляне на право на собственост върху недвижим имот на основание чл. 271 от Търговския закон /ТЗ/ - разпределение на ликвидационен дял № 39, том IV. рег. № 5078, дело №562 от 2020 г. /л. 31-32 от адм. пр./.

От друга страна неоснователни са оплакванията в жалбата, че задължено лице за

заплащане на дължимия данък свързан с придобит доход от ликвидационен дял е „Игнатов Созополис“ ЕООД, а не РЛ – П. И.. В тази връзка следва да се подчертае, че съгласно разпоредбата на чл. 21 от ДОПК отговорността на третите лица не отпада, макар главният длъжник да е престанал да съществува. Съгласно чл. 21, ал. 1 от ДОПК, в случаите по чл. 16, 18 и 19 от ДОПК, отговорността на третите лица се установява с ревизионен акт. Ал. 2 на чл. 21 ДОПК предвижда, че отговорността на третите лица се реализира и в случаите, когато по отношение на длъжника са налице обстоятелствата по чл. 168, т. 5, 6 и 7 от ДОПК, които са следните: т. 5. при смърт на физическото лице - след изчерпване на имуществото му, освен ако наследниците или други лица отговарят за публичното задължение; т. 6. след разпределение на постъпленията от осребряване на актива на юридическо лице, обявено в несъстоятелност, освен ако други лица отговарят за публичното задължение; т. 7. при заличаване на юридическото лице след прекратяване с производство по ликвидация, освен ако други лица отговарят за публичното задължение. " Т. е. законодателят е предвидил специален законов ред за вменяване на отговорност и за погасяване на публични задължения, който се явява специален по отношение на Търговския закон.

Следователно, при заличаване на юридическото лице, след ликвидация или след производство по несъстоятелност, задължението не следва да се отписва, предвид липсата на законово основание за това. По силата на чл. 168, т. 7 ДОПК публичното вземане се погасява при заличаване на юридическото лице след прекратяване с производство по ликвидация, освен ако други лица отговарят за публичното задължение. Под "други лица, които отговарят за публичното задължение" се има предвид отговорността на членове на органи на управление или управители, предвидена в чл. 18-чл. 20 ДОПК или други хипотези на отговорност на управителни органи по ТЗ.

В случая правилно ревизиращите са се позовали на разпоредбата на чл. 18 ДОПК доколкото не е спорно по делото, че ревизираното лице П. И. е бил едноличен собственик на капитала на „Игнатов Созополис“ ЕООД, като с решение на Общото събрание на дружеството от 22.11.2019 г. /л. 83 от адм. пр./ именно П. И. е бил избран за ликвидатор съгласно изискванията на чл. 266 и 267 от ТЗ.

По отношение на спора за дължимост на определения с процесния ревизионен акт данък съдът взема предвид следното:

На основание чл. 38, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ с окончателен данък се облагат облагаемите доходи от дивиденди и ликвидационни дялове в полза на: а) местно или чуждестранно физическо лице от източник в България; б) местно физическо лице от източник в чужбина. „Ликвидационен дял“ по смисъла на §1, т. 6 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ЗДДФЛ е разпределението на дял от имуществото от едно лице при прекратяването му в полза на друго лице или при прекратяване на членството на това друго лице. На основание чл. 65, ал. 4 от ЗДДФЛ данъкът по чл. 46 за доходите по чл. 38, ал. 4 се удържа и внася от предприятието - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е начислен ликвидационният дял.

Прекратяването на дружеството е фаза от неговото юридическо съществуване, която не би могла да се отъждествява с прекратяването му като субект на правото, защото се поставя началото на ликвидацията, която в търговското право се разглежда в различни аспекти – като етап от развитието, като правно положение, като съдебно производство и пр. След като са уредени всички задължения и остатъкът от имуществото е разпределен, се пристъпва към заличаване на дружеството от търговския регистър като правен субект.

Ликвидационното производство се подчинява на строго посочени законови критерии не само по отношение на вписване на началото на ликвидацията, но и при заявяване на нейното приключване, като след вписване на началото на ликвидацията тежестта по провеждане на самата ликвидационна процедура е върху вписания ликвидатор. Именно негова е преценката с оглед наличието на имущество, удовлетворяване на кредитори, провеждане на искиви производства и пр., тъй като при заявяване на заличаване на юридическото лице ликвидаторът изготвя счетоводни документи и декларира определени обстоятелства, за което носи същата отговорност като управителя на дружество (имуществена и наказателна).

Ликвидацията на търговското дружество е доброволно производство за разпределение на имуществото му след неговото прекратяване регламентирано в чл. 156 от ТЗ. Ликвидацията на дружеството се извършва по реда на глава седемнадесета. Целта на ликвидацията е да се събере и осребри цялото имущество на дружеството и след като се удовлетворят всички кредитори, остатъкът да бъде разпределен между съдружниците. Ликвидацията приключва, когато са уредени всички задължения и остатъкът от имуществото е разпределен. Тогава ликвидаторът иска заличаване на дружеството.

Съгласно чл. 271 от ТЗ задължение на ликвидатора е да разпредели останалото след удовлетворяване на кредиторите имущество. Първото действие в ликвидационното производство е да се установи имущественото състояние на дружеството към момента на откриване на производството. Л. е длъжен да състави баланс към момента на прекратяване на дружеството - чл. 270, ал. 1, изр. първо от ТЗ. Л. е длъжен да покани кредиторите да предявят вземанията си. Ликвидацията не може да приключи, докато кредиторите не бъдат удовлетворени. Липсата на предявяване няма никакво правно значение — то е ирелевантно за изискуемостта, давността и удовлетворяването на вземането. Л. може да установи параметрите на вземането и от намиращите се в дружеството документи - договори, платежни документи, счетоводни записвания и т.н. Той е длъжен да удовлетвори и кредиторите, които не са предявили вземанията си. Трябва да се удовлетворят и съдружниците и акционерите, независимо дали вземанията им произтичат от участието им в дружеството или са породени от други юридически факти. Кредиторите могат да бъдат удовлетворени по всички допустими от закона способи - реално изпълнение, даване вместо изпълнение. Със съгласието на кредитора ликвидаторът може да му прехвърли вместо плащане отделни обекти от имуществото на дружеството в ликвидация. Уговорката за престиране на нещо друго вместо дължимото по същността си е даване вместо изпълнение, страни по което са кредиторът и дружеството. В чл. 272. ал. 2 от ТЗ е предвидено, че ако кредитор не предяви вземането си, дължимата сума се влага в банка на негово име, като това правило се прилага за известните кредитори. Осребряване на имуществото по време на ликвидацията е необходимо, за да бъдат удовлетворени както кредиторите, така и съдружниците или акционерите. Вземанията, които има съдружникът към дружеството на друго основание, не са част от ликвидационния му дял.

Разпределението на имуществото, останало след удовлетворяване на кредиторите, между съдружниците или акционерите на дружеството в ликвидация е крайната цел на ликвидацията. Предпоставките за приключване на ликвидацията са посочени в текста на чл. 273, ал. 1 от ТЗ и те са да са уредени всички задължения на дружеството и остатъкът от имуществото да е разпределен между съдружниците.

По делото не е спорно, а и от в.л. Ж., се установява, че към 05.12.2019 г. „Игнатов Созополис“ ЕООД разполага със следните активи и пасиви: дълготраен материален актив, представляващ еднофамилна вилна сграда с идентификатор 67800.6.193.5, със застроена площ 193 кв.м, находящ се в [населено място], м. Б., № III.11.8 на два етажа, осчетоводен в сметка 203 „Сгради“ с балансова стойност 1376486,94 лева /Оборотна ведомост л. 132 от адм. преписка/, както и задължения към собственика на капитала /пасив/, осчетоводен по сметка 493 „Разчети със собственици“ с балансова стойност – 2150835,79 лева, т.е. към 05.12.2019 г. пасивите на „Игнатов созополис“ ЕООД надвишават активите със 775 хил. лева.

Съгласно писмените обяснения на жалбоподателя, всички плащания по сделката свързана с придобиването на горепосочения ДМА са извършени с лични парични средства, тъй като през 2009 г. дружеството не притежава такива. Не се спори и относно фактът, че от периода на създаване до неговата ликвидация „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД не е упражнявало стопанска дейност, т.е. не е формирало приходи, които да бъдат възстановени на П. И. за покупката на имота.

При тези данни е безспорно, че от „ИГНАТОВ СОЗОПОЛИС“ ЕООД са формирани задължения към едноличния собственик на капитала – П. И., които не са уредени към момента на започване на процеса по ликвидация на дружеството.

Неоснователно обаче е твърдението жалбоподателя, че осъществено прехвърляне на процесния имот към 13.10.2020 г. има характер на даване вместо изпълнение по смисъла на чл. 65 ЗЗД.

При преглед на доказателствата по делото настоящият състав намира, че от съдържанието им безспорно се установява волята на ревизираното лице-ликвидатор за разпореждане с процесния имот като ликвидационен дял.

Видно от представения по делото протокол от 01.09.2020 г. /л. 85 гр. от адм. пр./ Общото събрание на дружеството е взело решение да се прехвърли процесният имот на П. И., като в протокола изрично е отбелязано, че същият представлява ликвидационен дял и е в резултат на прекратяване на дейността и ликвидацията на дружество с фирма „Игнатов созополис“ ЕООД.

Така в изпълнение на решението от 01.09.2020 г. е извършена сделката от 13.10.2020 г., обективизирана НА № 39/2020 г. за прехвърляне на правото на собственост върху недвижим имот на основание чл. 271 от ТЗ - разпределение на ликвидационен дял.

Доколкото в случая ликвидационният дял се получава под формата на непаричен доход, неговата стойност е определена по пазарна цена към датата на придобиването му, съгласно чл. 10. ал. 4 от ЗДДФЛ. В тази връзка, органите по приходите са възложили експертиза, с която е определена пазарна цена на имота в размер на 1 283 293.00 лв. на база сделки, документирани с нотариални актове, по метода на сравнимите неконтролирани цени. Данъчната основа е образувана по реда на чл. 38, ал. 4 от ЗДДФЛ и е начислен данък върху ликвидационния дял в размер на 63 915.00 лв. Данъчната основа за определяне на данъка за доходите от ликвидационни дялове е положителната разлика между стойността на ликвидационния дял и документално доказаната цена на придобиване на дела в дружеството/кооперацията. Във връзка с ликвидационните дялове се удържа данък при източника с данъчна ставка 5 на сто /чл. 46. ал. 3 от ЗДДФЛ/.

Следващият спорен по делото въпрос е свързан с определянето на пазарната цена на процесния имот.

Съобразно § 1, 8 от ДР на ДОПК, "Пазарна цена" е 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.

Според § 1, т. 10 от ДОПК, "М. за определяне на пазарните цени" са: а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба; в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г) методът на транзакционната нетна печалба; д) методът на разпределената печалба. Редът и начинът за прилагане на методите се определят с наредба на министъра на финансите. Към тези норми препраща § 1, т. 16 от ДР на ЗДДС. Редът и начинът за прилагане на въпросните методи пък, е определен в Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (обн., ДВ, бр. 70 от 29.08.2006 г.). Според чл. 14, ал. 1 от Наредбата, методите за определяне на пазарните цени се прилагат на базата на данни относно съпоставими неконтролирани сделки, осъществени(курсива мой) през годината, в която се осъществява контролираната сделка, или в друг период, в който действат едни и същи икономически условия, влияещи върху резултата от сделките.

Съобразно чл. 165, ал. 1 от ЗКПО, разпределения като ликвидационен дял или дивидент активи към момента на разпределението за данъчни цели се смятат за реализирани от данъчно задълженото лице по пазарни цени и се отписват.

Нормативния текст е конкретен и не будещ никакви съмнения относно неговото приложение. Когато ликвидационния дял е под формата не на пари, а на материален актив, този актив за данъчни цели, тоест за целите на облагане с пряк данък, се счита за реализиран от данъчно задълженото лице по пазарни цени.

Органите по приходите са се позовали на приобщено оценително заключение. Съобразно разпоредбата на чл. 60 от ДОПК експертиза се възлага по инициатива на органа по приходите или по искане на субекта, когато за изясняване на някои възникнали в производството въпроси са нужни специални знания, каквито органът по приходите няма. Експертизата се възлага писмено от органа по приходите, възложил производството, във връзка с което е възникнала необходимостта от извършването ѝ, а при обжалване – от решаващия орган, арт. чл. 63 от ДОПК. В случая, назначеното от администрацията в хода на ревизията вещо лице е посочило, че е използвало методът на сравнимите неконтролирани цени и е определило пазарна стойност на имота в размер на 1 283 293 лева, позовавайки се на реални сделки.

В хода на съдебното производство по искане на страните е допусната СОЕ, която да определи пазарната цена на процесния имот. Съдът намира, че заключението на вещото лице Д. е обективно и трябва да се кредитира, при спазване на условието на чл. 202 ГПК, да се обсъжда наред с всички останали доказателства по делото. В обстоятелствената част на експертизата е извършен детайлен анализ на всички фактори по чл. 20 от Наредба № Н-9/2006 г., с оглед изискването за съпоставимост. Според в. л. Д. в конкретния случай е приложим Методът на сравнимите неконтролирани цени. Експертът е осъществил детайлно пазарно проучване на реализирани сделки за покупко- продажба на недвижими имоти, съпоставими с обекта на експертизата. Като пазарни свидетелства (аналози) са подбрани реални сделки, регистрирани в Службата

по вписванията – [населено място] относими като период спрямо датата на процесната сделка /13.10.2020 г./. Подбраните и изследвани сделки са сключени единствено между несвързани лица и касаят имоти, различни от оценявания. Вещото лице Д. е определила диапазон на пазарните цени като са изчислени долна и горна граница, а именно минимална пазарна цена – 667 704 лева и максимална такава – 692 000 лева. И. пазарен диапазон обхваща всички възможности на вариации на цената за площ, функционално разпределение, изложение, етажност, прилежащи идеални и общи части, търговска привлекателност, заобикаляща среда, инфраструктурни особености и други.

Предвид гореизложеното, настоящата съдебна инстанция кредитира заключението по назначената в настоящото производство съдебно-оценителна експертиза, което е обосновано, обективно и компетентно дадено, неоспорено от страните и прието от съда, като намира за необосновано заключението, на което са се позовали ревизиращите.

В тази връзка съдът приема, че пазарната цена на спорния имот към 13.10.2020 г. е 667704 лв., поради което данъчната основа следва да бъде изчислена в размер на 662704 лева, представляваща положителната разлика между стойността на разпределения ликвидационен дял, съгласно оценителната експертиза /изготвена в настоящото съдебно производство/, в размер на 667704 лв. и документално доказаната цена на придобиване на дела в дружеството - 5 000 лв. /капитал/, собственост на ревизираното лице. Така дължимият данък следва да бъде определен в размер на 33135,20 лв. /662704 лева x 5%/ и лихви – 14970,04 лева.

Предвид всичко изложено, обжалваният ревизионен акт следва да бъде потвърден до сумата в общ размер – 48105,24 лв. /от които главница 33135,20 лв. и лихви 14970,04 лева/, като за горницата над тази сума до установения с РА размер от 63915 лв. – главница и 28875,95 лв. - лихви следва да се отмени.

Разноски: По делото е направено искане за присъждане на съдебно-деловодни разноски както от жалбоподателя, така и от ответника в производството. След като се съобрази с разпоредбата на чл. 161, ал. 1 от ДОПК, изхода на спора пред настоящата инстанция и представеният списък с разноски /л. 261/ възлизащи на 3097,39 евро или 6057,97 лева, съдът намира, че в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 1491,62 евро /2917,36 лева/, съобразно уважената част от жалбата - 44685,71 лева. В полза на Националната агенция за приходите със седалище [населено място], в качеството ѝ на юридическо лице (чл. 2, ал. 2, във вр. с чл. 6, ал. 1 от Закона за Националната агенция за приходите) и съобразно отхвърлената част от жалбата /48105,24 лв./, следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, което съдът определя в размер на 127,82 евро /250 лева/ на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК във връзка чл. 37 от Закона за правната помощ вр. чл. 24, изр. второ от Наредбата за заплащане на правната помощ.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, Трето отделение, 44 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-22220424002218-091-001 от 08.10.2024 г., издаден от М. И. А. – началник сектор, възложил ревизията, и П. И. Г. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 830 от 10.07.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП в оспорената му част относно установените на П. И. И. задължения за данък

върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за сумата над 33135,20 лв. до установения с РА размер от 63915 лв. и лихви за сумата над 14970,04 лв. до установените с РА лихви от 28875,95 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на П. И. И., ЕГН - [ЕГН], срещу ревизионен акт № Р-22220424002218-091-001 от 08.10.2024 г., издаден от М. И. А. – началник сектор, възложил ревизията, и П. И. Г. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 830 от 10.07.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, в **ЧАСТТА** относно установените задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 33135,20 лв. – главница и 14970,04 лв. – лихви за забава, или общо в размер на 48105,24 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати в полза на П. И. И., ЕГН - [ЕГН], сумата от 1491,62 евро /хиляда четиристотин деветдесет и едно евро и шестдесет и два евроцента/ – разноси по делото.

ОСЪЖДА П. И. И., ЕГН - [ЕГН], да заплати в полза на Национална агенция за приходите сумата от 127,82 евро /сто двадесет и седем евро и осемдесет и два евроцента/ – разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: