

РЕШЕНИЕ

№ 2214

гр. София, 04.04.2016 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 09.12.2015 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **4843** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), вр. с чл. 156-161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е във връзка с решение № 5651 от 19.05.2015г., постановено по адм. дело № 8154/2014г. по описа на Върховния административен съд, О. отделение, с което е отменено решение № 2521 от 14.04.2014г. по адм. дело № 10789/2011г. по описа на Административен съд София – град, Първо отделение, 11 състав, по жалбата на К. Й. И. от [населено място], [жк], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/17.03.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-гр. С., потвърден с Решение № 1051/21.06.2011г. на директора на дирекция Обжалване и управление на изпълнението (от 01.01.2013г. дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика) – [населено място] при ЦУ на НАП. С обжалвания ревизионен акт са установени като следните задължения: за данък по чл. 35 от Закон за облагане доходите на физическите лица /ЗОДФЛ – отм./, както следва – за 2003 г. в размер на 84.98 лв. и лихва от 74,52 лв.; за 2004г. - в размер на 118 792,51лв. и лихва от 89 224,99лв., за 2005 г. – 0.00 лв, за 2006г. – 0.00 лв., за 2007г. – 0.00 лв., както и за данък по чл. 48 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2008г. в размер на 2 520,27 лв. и лихва от 464,78лв. С отмененото решение съдът е прогласил нищожността на РА № [ЕГН]/17.03.2011г. поради липса на компетентност на органа, издал РА, а делото е върнато за ново разглеждане и произнасяне по спора от друг състав на същия съд.

Жалбоподателят, чрез процесуалния си представител адв. Д., оспорва издадения РА

като незаконосъобразен поради съществени нарушения на процесуалните правила и нарушение на материалния закон по подробно изложени съображения, основаващи се на възражения срещу определеното от органа по приходите нулево начално салдо. Счита, че в предходно разглеждане на делото безспорно е бил установен произходът на доходите му в размер на 42 000 лева от работа в Италия през периода 1996-2000г. Възразява срещу необходимостта от назначената експертиза за определяне на пазарните цени на имотите, въз основа на които е формирана данъчната основа, по причина, че отразената в нотариалните актове продажна цена е реална и е съобразена с условията на търсене и предлагане в момента на сключване на сделките. Излага доводи, че при определяне на продажната цена на имотите е оказало влияние и обстоятелството, че дружеството прехвърлител – Рилска малина Е., е било в ликвидация. Накрая, оспорва наличието на основания за извършване на ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК, поради което и ревизионното производство, както и крайният акт са незаконосъобразни. Претендира направените по делото разноси по представен списък.

Ответникът, директор на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика - С., чрез пълномощника си юрк. М., оспорва жалбата като неоснователна по причини, изложени в решението на административния орган. Изразява искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1003397/27.04.2010г., издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор Ревизии в дирекция Контрол при ТД на НАП - [населено място], е образувано ревизионно производство по отношение на К. Й. И. за установяване на задълженията за данък върху доходите на лицето по ЗОДФЛ, съответно по ЗДДФЛ, за периода от 2003г. до 2008г. Заповедта е връчена на В. В. Г. в качеството ѝ на пълномощник на К. Й. И. (видно от приложено по делото пълномощно с нотариална заверка на подписа на К. И. - л. 79) на 11.05.2010г. Със ЗВР № 1006684/10.08.2010г. на органа, възложил ревизията, срокът за извършване на ревизията е удължен до 11.09.2010г. съгласно чл. 114, ал. 2 от ДОПК.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена е във връзка с Решение № 399/24.03.2010г. на директора на дирекция О. – С., с което е отменен РА №[ЕИК]/12.10.2009г. в частта на установените задължения по ЗОДФЛ /отм./ и ЗДДФЛ за периода от 2003г. до 2008г., а преписката е върната за нова ревизия.

В хода на ревизионното производство към писмените доказателства с Протокол № 1006684/10.09.2010г. /л.169/ са приобщени събраните в предходното ревизионно производство доказателства, които са относими към задълженията за ревизирания период.

Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства органът по приходите е приел, че са налице обстоятелствата по чл.122, ал.1, т. 2 и т. 7 от ДОПК – данни за укрити доходи и несъответствие между декларираните доходи и имущественото състояние на ревизираното лице, поради което ревизиращият екип е определил данъчната основа за облагане с данък по реда на чл.122, ал. 2 от ДОПК при съобразяване на относимите обстоятелства по т. 1 – т. 16 от посочената норма. С Уведомление изх. № 1494-11-134-1/26.07.2010г. на осн. на чл. 124, ал. 1 от ДОПК ревизираното лице е уведомено, че са установени основания за провеждане на

ревизионното производство по реда на чл. 122, като данъчната основа ще бъде определена съгласно чл. 122, ал. 2 от ДОПК, получено на 01.08.2010г., на ревизираното лице е определен срок за представяне на доказателства до 15.08.2010г. На ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. № 1494-11-134 от 26.07.2010 г., с което е изискано от него да представи на ревизиращия екип данни за установяване на получените доходи от всички приходоизточници за ревизирания период.

В процеса на установяване на относимите обстоятелства за ревизията при особени случаи органът по приходите е изискал информация от различни лица относно доходите и разходите на К. Й. И. за периода от 2003г. до 2008г. – от търговски банки относно притежаването на банкови сметки, от КАТ относно притежавани МПС-та, от МВР относно информация за задгранични пътувания и др.

В хода на ревизията е извършен анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1-8 от ДОПК и е приложен особения ред на облагане, регламентиран в чл. 122 - 124 от ДОПК.

Установява се, че през ревизирания период жалбоподателят е придобил следните недвижими имоти:

Съгласно нотариален акт № 27/27.12.2004г., том I, рег. № 185, дело № 26/2004 г. /л.183/ К. Й. И. е закупил от Рилска малина Е. имоти на обща стойност 40 000 лв. с ДДС. Данъчната оценка на имотите е 82 797 лв. Закупени са следните недвижими имоти:

УПИ I, кв. 303 - 19509 кв.м, ведно с построените в имота сгради: производствен корпус за компоти, склад производствен, конфитюрен склад, конфитюрен цех, склад ламаринен тунел и три навеса. Данъчната оценка на имота е 69 311,10 лв.

УПИ XII, кв.303 с урегулирана площ 1189 кв.м, ведно с построения в него магазин № 27 със застроена площ 113 кв.м. Данъчната оценка на имота е 6 202,80 лв.

УПИ VIII, кв.303 с урегулирана площ 845 кв.м, ведно с находящите се в него четири масивни стопански сгради с обща застроена площ 400 кв.м. Данъчна оценка на имота 7 283,10 лв.

В периода на ревизията е констатирана последваща продажба на част от тези имоти в срок по-кратък от 3 /съответно 5/ години, поради което и на осн. на чл. 12, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗОДФЛ /отм. – в сила от 01.01.2007г./ и чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „а“ и б. „б“ от ЗДДФЛ /в сила от 01.01.2007г./ доходите от следните продажби подлежат на облагане по реда на ЗОДФЛ и ЗДДФЛ:

1. На В. И. Б. с нотариален акт № 110/07.06.2005г. /л.184/ е продаден УПИ I, кв. 303 недвижим имот 1153 кв.м, ведно с построения в имота навес със застроена площ 240 кв.м с данъчна оценка 3 462,30 лв., на цена 3 500 лв.

2. На Л. Я. П. с нотариален акт № 140/02.05.2006г. е продаден УПИ XII, кв. 303, урегулирана площ 1189 кв.м, ведно с построения в имота магазин № 27 със застроена площ 113 кв.м с данъчна оценка 7 948,90 лв., за сумата от 23 000 лв.

3. На В. В. Г. са продадени следните закупени недвижими имоти:

а/ с нотариален акт № 101/01.07.2008г. на обща стойност 12 132,70 лв. - УПИ VIII, кв. 303, урегулирана площ 845,00 кв.м, ведно с построените в имота сграда - застроена площ 257 кв.м и сграда - застроена площ 94 кв.м с данъчна оценка на имота 12 132,70 лв.;

б/ с нотариален акт № 134/09.09.2008г. на обща стойност 30 000 лв., са продадени:

- УПИ I, кв. 303 - урегулирана площ 6 188 кв.м, ведно с построената в него сграда на

площ 560 кв.м, предназначена за складова база, конструкция – масивна с железен гредоред. Данъчната оценка на имота е 54 832,30 лв.

- УПИ, кв. 303 с площ 1152 кв.м, ведно с построената в имота сграда 233 кв.м, предназначена за складова база – масивна с железен гредоред. Данъчната оценка на имота е 13 829,20 лв.;

в/ с нотариален акт № 20/03.10.2008г. е продадена сграда (конфитюрен цех) със застроена площ 978 кв.м за сумата 10 000 лв. Данъчната оценка на имота е 22 324,20 лв.

След анализ на извършените от задълженото лице покупко-продажби на недвижими имоти от органа по приходите е направено заключение, че както при покупката, така и при последващите продажби са налице значителни отклонения на продажната цена от данъчната оценка на имотите, като по част от сделките договорената и платена продажна цена е по-ниска от данъчната оценка – НА № 27/27.12.2004г., НА № 134/09.09.2008г., НА № 20/03.10.2008г., поради което е оспорена фактическата цена на придобиване на имотите. При предходната ревизия е извършена насрещна проверка на купувачите на недвижимите имоти, като са им връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, целта на които е установяване състоянието за закупените сгради и доказване на реално платените цени на закупените имоти. Посочените лица са депозирали обяснения, в които като цяло се посочва, че закупените имоти са били в лошо състояние, като по тях почти не са извършвани ремонтни дейности и подобрения.

С Акт за възлагане на експертиза № 24-14-1493/10.08.2010г. от инж. Н. К. е изготвено заключение, в което е определена пазарната цена на имотите към момента на придобиването и съответно на продажбата им.

При определяне на данъчните задължения на ревизираното лице органът по приходите е взел предвид пазарната цена на имотите към датата на сключване на сделките, съгласно експертизата, както следва:

1. За придобитите с НА № 27/27.12.2004г. недвижими имоти – общо 363 172 лв.
2. За продадения имот на 07.06.2005г. с НА № 110, том II, рег. № 2248, дело № 300/2004 г.

- 1153/19509 части от УПИ I, попадащ в кв. 303 по плана на [населено място] с урегулирано пространство на целия имот от 19509 кв.м, ведно с построения в имота навес със застроена площ от 240 кв.м, е определена пазарна цена 12 495 лв., в т.ч. за земята - 11 945 лв. и за сградата - 550 лв.

3. За продадения имот на 02.05.2006г. с НА № 140, том I, рег. № 1319, дело № 125/2006 г.

- УПИ-ХII, попадащ в кв. 303 по плана на [населено място] с урегулирана площ от 1189 кв.м, ведно с построените в същия имот сгради - магазин № 27 със застроена площ 113 кв.м, е определена пазарна цена 28 444 лв., в т.ч. за земята – 13 424 лв. и за сградата – 15 020 лв.

4. За продадения имот на 01.07.2008г. с НА № 101, том III, рег. № 6965, дело № 462/2008 г.

- Поземлен имот с идентификационен номер 68789.13.472 по кадастрална карта на [населено място], с адрес: [улица] с площ по кадастрална карта на целия имот 844 кв.м, който имот е идентичен с УПИ, съставляващ парцел VIII, попадащ в кв. 303 по плана на [населено място] с урегулирано пространство на целия парцел 845 кв.м, ведно с построените в имота сграда с идентификационен номер 68789.13.472.1 със

застроена площ от 257 кв.м и сграда с идентификационен номер 68789.13.472.2 със застроена площ от 94 кв.м, е определена пазарна цена 25 411 лв., в т.ч. за земята – 11 512 лв., и за сградата – 13 899 лв.

5. За продадените имоти на 09.09.2008г. с НА № 134, том IV, рег. № 10420, дело № 679/2008 г.

- Поземлен имот с идентификационен номер 68789.13.477, находящ се в [населено място], [улица] с площ по кадастрална карта на целия имот 6188 кв.м, ведно с построената в имота сграда с идентификационен номер 68789.13.477.1 със застроена площ 560 кв.м. е определена пазарна цена 97 340 лв., в т.ч. за земята – 84 404 лв., и за сградата – 12 936 лв.

- Поземлен имот с идентификационен номер 68789.13.476, находящ се в [населено място], [улица] с площ по кадастрална карта на целия имот 1152 кв.м, ведно с построената в имота сграда с идентификационен номер 68789.13.476.1 със застроена площ 233 кв.м, е определена пазарна цена общо 21 095 лв., в т.ч. за земята – 15 713 лв., и за сградата – 5 382 лв.

6. За продадения имот на 01.07.2008г. с НА № 20, том V, рег. № 11471, дело № 756/2008г.

- сграда с идентификационен номер 68789.13.409.2, изходяща се в [населено място], [улица] със застроена площ от 978 кв.м, която сграда представлява конфитюрен цех, построена в поземлен имот с идентификационен номер 68789.13.409. Имотът е продаден на 03.10.2008г. за 10 000 лв., съгласно НА № 20, том V, рег. № 11471, дело № 756/2008г., е определена пазарна цена в размер на 23 211 лв.

При извършена по реда на чл. 24, ал. 1 от ЗОДФЛ и чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ съпоставка между цената на придобиване и продажната цена при последващата продажба на посочените имоти по гореописаните сделки ревизиращият екип е установил, че е налице положителна разлика, която представлява облагаем доход, но не е деклариран от ревизираното лице. В тази връзка данъчната основа за доходи от прехвърляне не недвижимо имущество е формирана въз основа на пазарната цена на имотите.

Р. доклад /РД/ по възложената ревизия под № 1006684 е изготвен на 27.09.2010г. и е връчен на пълномощник на жалбоподателя на 17.02.2011г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило възражение. Р. акт, предмет на настоящото производство под № [ЕГН]/17.03.2010г., е издаден от Б. Й. Д., определена за компетентен орган със заповед № К 1006684/14.02.2010г. на органа, възложил ревизията. РА е издаден на 17.03.2011г. и е връчен на ревизираното лице на 01.04.2011г.

Така издаденият РА е оспорен по административен ред пред директора на дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП с жалба вх. № 1494-11-33/15.04.2011г. С решение № 1051/21.06.2011г. е потвърден изцяло.

При така установените факти, Административен съд София град обосновава следните правни изводи:

Жалбата, адресирана до Административен съд София-град, е подадена в рамките на срока по чл. 156, ал.1 от ДОПК и от надлежна страна – данъчно задължено лице по РА, срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и

материалноправните разпоредби при издаването му.

РА № [ЕГН]/17.03.2011г. е издаден от Б. Й. Д. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С., упълномощена по реда на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /редакция към 17.03.2011г./ със Заповед за определяне на компетентен орган за издаване на ревизионен акт № К 1006684/14.02.2011г., издадена на органа, възложил ревизията. Настоящото съдебно производство е образувано на осн. на чл. 226 от АПК във връзка с решение № 5651 от 19.05.2015г., постановено по адм. дело № 8154/2014 г. по описа на Върховния административен съд, О. отделение, с което е отменено решение № 2521 от 14.04.2014г. по адм. дело № 10789 по описа на Административен съд София град, Първо отделение, 11 състав за 2011г., а делото е върнато за ново разглеждане и произнасяне по същество с указания по тълкуването и прилагането на закона. С решението ВАС е обсъдил въпроса за законосъобразността на РА по отношение на компетентността на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, както и на органа, издал обжалвания ревизионен акт, като е стигнал до извода, че към момента на възлагане на ревизията именно ТД на НАП – К. е компетентна по постоянния адрес на ревизираното лице. С оглед на това, че ТД на НАП – К. престава да съществува, след като е влята в ТД на НАП – С. с решение на УС на НАП от 19.12.2009г., органът, възложил ревизията и органът издал РА, се явяват териториално и материално компетентни като упълномощени органи на ТД на НАП – С., а РА е валиден, поради което в следващото изложение ще бъде разгледана неговата материална законосъобразност.

За част от ревизирияния период жалбоподателят не е декларирал доходи от трудова дейност, упражняване на свободна професия или дейност като ЕТ, извършване на услуги с личен труд, отдаване под наем на имущество, нито други облагаеми по ЗОДФЛ (отм.) или ЗДДФЛ доходи за 2003г., 2004г., 2005г. и 2006г. Декларирал е доходи от трудова дейност за периода от 04.10.2007г. до 31.12.2008г., в който период е работил по трудово правоотношение с ЕТ С. Г.-С.-М. Тъй като И. не е представил служебни бележки за получените и обложени доходи по това правоотношение, посочените в РА данни са установени чрез проверка в информационната система на НАП, както следва: за периода от м.10.2007г. до 31.12.2007г. доходите са в размер на 583,39 лв., а за цялата 2008г. – 2 395,92 лв. За периода от 01.01.2003г. до м.10.2007г. жалбоподателят не е декларирал доходи, също така не са представени доказателства в тази връзка.

В хода на ревизията са изготвени справки на паричните потоци за всяка година, включена в ревизирияния период. За целта в приходната част е включен получения нетен размер доходи на ревизираното лице. В разходната част са включени: разходите за издръжка на 1-членно домакинство по средностатистически данни на НСИ; направените разходи за пътувания в чужбина съгласно Наредба за служебните командировки и специализациите в чужбина; разходите за покупка на недвижими имоти и за плащане на данъци и такси. След съпоставка и анализ на получените приходи и направените разходи, както и на притежаваното имущество за отделните обхванати от ревизията периоди, органът по приходите е констатирал, че разходите надвишават размера на доказаните от ревизираното лице налични парични средства, поради което е стигнал до извода, че липсват доказателства за източника на парични средства за издръжка, пътувания в чужбина и за покупка

на недвижими имоти за 2003г., 2004г. и 2005г. За същите тези периоди е прието, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. Същият недостиг според органа по приходите представлява недеклариран доход от неустановен приходоизточник, подлежащ на облагане по съответния законов ред.

При установяване на недостиг на парични средства за покриване на извършените разходи органът по приходите е приел, че обявената от К. И. налична сума към началото на ревизирия период /01.01.2003г./ от 55 000 лв. е с недоказан произход и същата не следва да бъде включена в паричните потоци на ревизираното лице за този период. Отчетен е фактът, че са налице единствено твърдения за внесени от Италия суми чрез друго лице – преносител на средствата. Ревизиращият екип не е кредитирал твърдението на жалбоподателя, че към 01.01.2003г. същият е разполагал със средствата, поради липсата на каквито и да било писмени доказателства в тази връзка – по-специално относно произхода, основанието и размера им. Задълженото лице е декларирано, че е работило в Италия през периода от 1996г. до 2000г., като твърди, че през този период е имал сключен трудов договор с работодателя „МП Р. ДИ П. А.“ със срок от 14.02.1996г. до 01.1998г., като представя легализирани фишове за изплатени трудови възнаграждения за този период. Твърди, че е продължил да работи по същото правоотношение, но без трудов договор по настояване на работодателя. Твърди още че част от сумата от 55 000 лв. е получена като кредит от [фирма] – Италия с цел покупка на МПС, която е била спестена. В тази връзка са представени легализиран превод на искане за отпускане на заем, заедно с погасителен план и кореспонденция между И. и посочената банка.

По делото са изслушани като свидетели следните лица: Л. Ж. К., И. Й. И. и М. К. М.. В показанията си К. и И. заявяват, че са съдействали на жалбоподателя при внасяне в Република Б. на въпросната сума, представляваща спестявания от работа в Република Италия в периода 1996-2000г. и получен кредит. Установява се, че паричните средства от Италия са внасяни в Република Б. от лицето Л. Ж. К. след този период, когато жалбоподателят е живеел в Б.. Л. К. получавал от И. И. /брат на жалбоподателя/ суми до 5 000 лева, които не е деклариран при преминаване през границата, след което е предавал същите на жалбоподателя. По данни от декларацията на Л. Ж. К. същите са в размер общо на 42 000 лв., но е прието от органа по приходите, че липсват доказателства, че тези пари реално са постъпили в патримониума на жалбоподателя. Съгласно чл. 37, ал. 4 от ДОПК „в случай че субектът не представи изискани по реда на ал. 3 доказателства, органът по приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства“. В случая жалбоподателят е бил уведомен, че данъчната основа ще бъде определена по правилата на чл. 122, ал. 2, като са дадени указания относно подлежащите на доказване факти в тази връзка. Жалбоподателят не е представил никакви писмени доказателства, от които да е видно, че към момента на ревизията е притежавал твърдяната от него сума в размер на 55 000 лева, която да се приеме като начално салдо при определяне на паричните потоци за ревизираните периоди. От извършените в хода на ревизионното производство проверки не са установени банкови

сметки на името на К. И., нито наети от него банкови касети. Жалбоподателят не е доказал главно и пълно произхода, основанието и размера на средствата, с които твърди, че е разполагал към началото на ревизирания период – 01.01.2003г. По тази причина съдът намира за правилен изводът на органа по приходите, че твърдените от жалбоподателя спестявания в размер на 55 000 лв. не следва да се вземат предвид при определяне на началното салдо за периода.

Съгласно горното ревизиращият орган правилно е подброял при определяне на данъчната основа за ревизираните периоди по реда на чл. 122 от ДОПК, като е приел, че същата е равна на установения недостиг на парични средства и в резултат е начислил допълнителен данък върху дохода за 2003г. и 2004г., като на осн. на чл. 55 от ЗОДФЛ върху така определените задължения се дължи и лихва за просрочие.

В периода на ревизията са констатирани доходи от продажба на недвижими имоти в срок по-кратък от 3 /съответно 5/ години, поради което на осн. на чл. 12, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗОДФЛ /отм. – в сила от 01.01.2007г./ и чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „а“ и б. „б“ от ЗДДФЛ /в сила от 01.01.2007г./ доходите от следните продажби подлежат на облагане по реда на ЗОДФЛ и ЗДДФЛ:

1. На В. И. Б. с нотариален акт № 110/07.06.2005г. /л.184/ е продаден УПИ I, кв. 303 недвижим имот 1153 кв.м., ведно с построения в имота навес със застроена площ 240 кв.м. с данъчна оценка 3 462,30 лв., на цена 3 500 лв.

2. На Л. Я. П. с нотариален акт № 140/02.05.2006г. е продаден УПИ XII, кв. 303, урегулирана площ 1189 кв.м., ведно с построения в имота магазин № 27 със застроена площ 113 кв.м. с данъчна оценка 7 948,90 лв., за сумата 23 000 лв.

3. На В. В. Г. са продадени следните закупени недвижими имоти:

а/ с нотариален акт № 101/01.07.2008г. на обща стойност 12 132,70 лв. - УПИ VIII, кв. 303, урегулирана площ 845,00 кв.м., ведно с построените в имота сграда - застроена площ 257 кв.м. и сграда - застроена площ 94 кв.м. с данъчна оценка на имота 12 132,70 лв.;

б/ с нотариален акт № 134/09.09.2008г. на обща стойност 30 000 лв., са продадени:

- от УПИ I, кв. 303 - урегулирана площ 6 188 кв.м., ведно с построената в него сграда на площ 560 кв.м., предназначена за складова база, конструкция – масивна с железен гредоред. Данъчната оценка на имота е 54 832,30 лв.

- от УПИ I, кв. 303 с площ 1152 кв.м, ведно с построената в имота сграда 233 кв.м, предназначена за складова база – масивна с железен гредоред. Данъчната оценка на имота е 13 829,20 лв.;

в/ с нотариален акт № 20/03.10.2008 г. е продадена сграда (конфитюрен цех) със застроена площ от 978 кв.м. за сумата 10 000 лв. Данъчната оценка на имота е 22 324,20 лв.

След анализ на извършените от задълженото лице покупко-продажби на недвижими имоти от органа по приходите е формулирано заключение, че както при придобиването, така и при последващите продажби са налице значителни отклонения на продажната цена от данъчната оценка на имотите, като е установено, че по част от сделките договорената и платена продажна цена е по-ниска от данъчната оценка – НА № 27/27.12.2004г., НА № 134/09.09.2008г., НА № 20/03.10.2008г.

Поискани са обяснения от купувачите на недвижимите имоти, като са им връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, целта на които е установяване на състоянието за сградите към момента на сделките и доказване на реално платените суми. Посочените лица са депозирали обяснения, в които като цяло се посочва, че закупените имоти са били в лошо състояние, като по тях почти не са извършвани ремонтни дейности и подобрения.

Въз основа на така направения анализ в ревизионното производство по възлагане от органа по приходите е изготвена от сертифициран оценител по недвижима собственост експертна оценка на недвижимите имоти, обект на цитираните сделки, за определяне на пазарната им стойност. Оценката на недвижимите имоти е извършена по метода на сравнимите неконтролирани цени, като са използвани за пазарни аналози оферти за покупко-продажби на сходни имоти от интернет, а на сградите – по метода на вещната пазарна стойност.

При тази фактическа обстановка органът по приходите е констатирал, че през данъчна 2003 година, както и през следващата 2004 година ревизираното лице не е имало парични приходи. За 2003 г. е установено, че лицето няма приходи, но е правило разходи за издръжка в размер на 1859 лв., определени по данни на НСИ, поради което данъчната основа е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК в размер на установения недостиг, а именно 1859 лв. Годишното данъчно задължение (ГДЗ) за периода е 84,98 лв.

Направените през 2004г. разходи са свързани с разходи за издръжка на лицето, определени по данни на НСИ, които за периода са в размер на 2 023 лв., разходи за пътуване до Република Италия в размер на 2 581 лв., определени по реда на Наредба за служебните командировки и специализациите в чужбина, както и разходи за придобиване на недвижими имоти по НА № 27/27.12.2004 г., том I, рег. № 185, дело № 26/2004 г. в размер на 405 274 лв., както и разходи за платени данъци и такси в размер на 2 125,83. Разходите за придобиване на недвижими имоти по посочената сделка са определени по пазарни цени, определени по оценителна експертиза, изготвена след възлагане от органа по приходите от инж. Н. К., след констатирано разминаване между данъчната оценка на имотите и определената с НА продажна цена. След съпоставка и анализ на имущественото и финансовото състояние на лицето на база наличността към 01.01.2004 г. е установено, че разходите на лицето надвишават наличните парични средства със сумата от 412 004,53 лв. към 31.12. 2004г. С оглед на изложеното органът по приходите е стигнал до извода, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, поради което данъчната основа следва да бъде определена по реда на чл. 122, ал. 2, т. 4, 8 и 14 от ДОПК, като същата е определена на 412 004,53 лв., а установеното годишно данъчно задължение е в размер на 118 792,51 лв. През годината авансово не е внасян данък.

За данъчната 2005г. е установено, че разходите на лицето, надвишават приходите му, поради което данъчната основа е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК на 1 194,52 лв., от които 262, 02 лв. доходи от прехвърляне на имущество. ГДЗ е установено в размер на 0,00 лв.

За 2006 г. не е установено несъответствие между получените от лицето приходи и направените разходи. Данъчната основа е определена на 283,00 лв., а ГДЗ в размер на 0,00 лв.

За данъчната 2007 година не е установено несъответствие между приходите и разходите на лицето. При данъчна основа от 0,00 лв. не са определени годишни данъчни задължения.

За 2008г. ревизираното лице е подадо годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, декларирайки брутна сума на получения доход в размер на 2 760 лв. и годишна данъчна основа за доходи от продажба на права или имущество в размер на 12 549 лв. За периода органът по приходите не е установил несъответствие между приходи и разходи на лицето. Данъчната основа е формирана от доходи от прехвърляне на недвижимо имущество по НА № 101/01.07.2008 г., НА № 134/09.09.2008 г. и НА № 20/03.10.2008 г. Данъчната основа е определена на 25 202,74 лв., като следващият се данък е 2 280,15 лв., от които 240,12 лв. е авансово внесен.

Настоящият състав намира, че органът по приходите неправилно е приел, че при определяне на данъчната основа по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК следва да бъде приета изготвената в хода на ревизионното производство оценителна експертиза и да се вземе предвид пазарната стойност на недвижимите имоти вместо реално договорената и платена от купувача цена. Експертното заключение на инж. Н. К., изготвено в ревизионното производство, не следва да бъде кредитирано, тъй като същото е изготвено по метода на сравнимите неконтролирани цени с пазарни аналози по оферти за сделки от интернет. Обективен критерий за определяне на пазарните цени на имотите могат да бъдат продажните цени по реално сключени сделки с обект имоти, сходни с изследваните, по причина, че обявените оферти представляват едно предложение за сключване на сделка и обявените цени на имотите подлежат на промяна в процеса на договаряне. По отношение на сградите вещото лице е посочило, че в по-голямата си част те са неизползваеми, с прекъснати и неработещи ел. и ВиК инсталации и имат минимална остатъчна експлоатационна годност поради голям процент невъзстановими обезценки, който извод се подкрепя и от изготвената в съдебното производство съдебно оценителна експертиза и от представените декларации от следващите приобретатели на имотите.

Действително налице са отклонения на продажните цени по НА № 27/27.12.2004г., НА № 134/09.09.2008г., НА № 20/03.10.2008г. от данъчната оценка на имотите, което е основание за изследване на обстоятелството дали са извършени действия, целящи избягване на данъчно облагане.

При определяне на данъчната основа за доходи от продажба на недвижимо имущество за данъчните 2005-та и 2006-та година, през които е реализиран доход от прехвърляне права върху недвижими имоти, се прилага чл. 24 от ЗОДФЛ (в сила до 01.01.2007г.). Съгласно ал. 1 „данъчната основа при продажба или замяна на недвижимо имущество е разликата между продажната и по-високата от фактическата и актуализираната цена на придобиване на това имущество.“, а ал. 3 препраща към чл. 33 от ЗМДТ относно реда при определяне на актуализираната цена. Съгласно последната разпоредба актуализираната цена съвпада с данъчната оценка на

недвижимите имоти. С оглед на изложеното в случаите, когато фактическата цена по сделките е по-ниска от данъчната оценка, при определяне на дохода от продажбата на недвижими имоти се взема предвид данъчната оценка.

За данъчната 2008г. правилата, по които се определя облагаемият доход от продажба на недвижими имоти е регламентиран в чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, съгласно който „облагаемият доход от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително на ограничени вещни права върху такова имущество, се определя, като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото се намалява с 10 на сто разходи.“ Като в ал. 6 е посочено, че цената на придобиване на имуществото е документално доказаната цена на придобиване.

Относно цената на придобиване на имотите настоящият състав намира, че следва да се приеме като документално доказана цената, посочена в нотариалните актове, тъй като същите са официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 ГПК и имат материална доказателствена сила относно посочените в тях обстоятелства, включително относно продажната цена на имота. Не се доказва по делото, че страните по процесните продажби на недвижими имоти имат качеството „свързани лица“ по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. Поради това органът по приходите е следвало да проведе пълно насрещно доказване на обстоятелствата, установени с официални писмени документи, за да оспори посочената в нотариалния акт продажна цена, като докаже, че по сделките реално е платена по-висока цена. Поради липса на ангажирани доказателства в тази насока съдът намира, че при определяне на данъчната основа за доходи от продажба на недвижими имоти за съответните ревизирани периоди следва да се вземе предвид посочената в нотариалните актове продажна цена на имотите.

По отношение на изготвената в хода на съдебното производство оценителна експертиза със задача да се даде заключение за фактическата себестойност и пазарната цена на имотите към датата на тяхната продажба, изготвена от инж. А. А., съдът намира, че същата не дава обективен отговор на поставените въпроси. Видно от приложените по делото копия на нотариални актове при изследване на пазарната цена на имотите по метода на сравнимите неконтролирани цени са използвани пазарни аналози, които не са съпоставими с процесните. От приложените копия на НА не е ясно кога са построени сградите, какъв е експлоатационният им капацитет, а част от имотите са предназначени за машиностроителната и строителната промишленост. По делото беше установено, че процесните имоти не са били в експлоатация дълго време, сградите са силно амортизирани и почти неизползваеми, повредени са електроинсталацията и водоснабдителната и канализационна система, тези фактори са обсъдени в изготвената ликвидационна оценка, приложена по делото, поради което същата се явява обективен критерий за определяне на пазарните цени на имотите към момента на тяхното придобиване /м.12.2004г./ С тези съображения настоящият състав намира, че изготвената оценителна експертиза не следва да бъде кредитирана.

Въз основа на гореизложеното съдът намира, че РА не е съобразен с материалноправните разпоредби, приложими към настоящия случай, и по

тази причина е незаконосъобразен. Съгласно правомощията на съда, установени в чл. 160, ал. 1 от ДОПК, РА следва да бъде отменен в частта на установени задължения за данъчни периоди – 2004 и 2008 година, а в останалата част да бъде потвърден със следните мотиви:

За 2003 г. жалбоподателят не е подал годишна данъчна декларация по чл. 41 ЗОДФЛ (отм.) и няма парични приходи. Паричните разходи за периода са свързани с разходи за издръжка на лицето, изчислени по данни на НСИ, възлизащи на 1 859 лв. След съпоставка и анализ на имущественото и финансово състояние на лицето с наличността към 01.01.2003г., липсата на доходи за 2003г. и извършените разходи, органът по приходите е установил, че разходите на ревизираното лице надвишават наличните парични средства. Данъчната основа е определена по реда на чл.122 ДОПК, а годишното данъчно задължение е изчислено в размер на 84,98 лв., ведно със съответната лихва. Годишното данъчно задължение за периода е следвало да се плати през 2004г., следователно от 01.01.2005г. е започнала да тече погасителна давност, като към 31.12.2014г. е изтекла абсолютна погасителна давност по чл. 171, ал.2 от ДОПК. Тъй като правилата относно давността не се прилагат служебно, а след предявено възражение от данъчно задълженото лице, съдът намира, че в тази част РА следва да бъде потвърден като законосъобразен.

За 2004г. жалбоподателят не е подал Г. по чл. 41 ЗОДФЛ (отм.). Паричните разходи за периода са свързани с разходи за издръжка на лицето, изчислени по данни на НСИ, възлизащи на 2 023 лв. През годината са отчетени разходи за пътуване и престой в Италия в периода 17.09.2004г. – 25.09.2004г. в размер на 2 581,70 лв., изчислени по данни от Наредба за служебните командировки и специализациите в чужбина, както и разходи за придобиване на недвижими имоти, закупени с НА № 27/27.12.2004г. - в размер на 40 000 лв. /по НА/. Както беше посочено по-горе не се възприема от съда изводът на органа по приходите, че цената на придобитите с НА № 27/27.12.2004г. недвижими имоти следва да се определи на базата на експертната оценка, изготвена по пазарна стойност към момента на сключване на сделката, а за цена на придобиване на имота следва да се приеме документално доказаната с НА в размер на 40 000 лв. По тази причина РА в тази част се явява незаконосъобразен и следва да бъде изменен. За периода разходите на лицето надвишават доказаните налични парични средства със сумата от 44 604.70 лв. Следователно данъчната основа се определя по правилата на чл. 122, ал. 2, т. 2, т. 4 и т. 14 от ДОПК, като се вземат предвид доказаните разходи, които ревизираното лице е извършило през данъчния период, а именно – разходи за издръжка по статистически данни от интернет страницата на НСИ, разходи за пътуване и престой в Република Италия, изчислени съгласно Наредба за служебните командировки и специализациите в чужбина, платени данъци и разходи за придобиване на недвижими имоти, документално доказани с НА № 27/27.12.2004г. Въз основа на изложеното данъчната основа за 2004г. се равнява на установения недостиг на средства за покриване на доказаните разходи през периода, а именно 44 604.70 лв., а годишното данъчно задължение при прилагане на чл. 35 от ЗОДФЛ /в редакцията от ДВ, бр. 108 от 2004г./ е равно на 10 165,1 лв., като за периода

не са правени авансови плащания. Следователно дължимият данък е 10 165,10 лв., ведно със съответните лихви. С РА определеното ГДЗ е в размер на 118 792,51 лв., поради което в частта на 108 627,4 лв. РА следва да бъде отменен.

За 2005г. органът по приходите е съпоставил имущественото и финансово състояние на ревизираното лице с направените от него разходи и е установил несъответствие между получени доходи и извършени разходи, поради което е пристъпил към определяне на данъчната основа за периода по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Включил е доходи от продажба на недвижим имот с НА № 110/07.06.2005г. по цени, посочени в експертиза, изготвена в ревизионното производство, разходи за издръжка по статистически данни на НСИ и разходи за платени данъци. Определил е данъчната основа по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК на 1 194,52 лв., като е стигнал до извода, че годишното данъчно задължение е 0,00 лв. Съгласно чл. 160, ал. 5 от ДОПК РА не може да бъде изменян от съда във вреда на жалбоподателя. С оглед обстоятелството, че установените с РА ГДЗ за периода са 0.00 лв., РА в тази част следва да бъде потвърден.

За 2006г. К. И. не е подавал Г. по чл. 41 от ЗОДФЛ, не е декларирал приходите от продажба на недвижим имот по НА № 140/02.05.2006г. На базата на изготвени парични потоци не се установява несъответствие между доходите на лицето и извършените разходи, поради което се установява, че не са налице недеklarирани и следователно необложени с данък по ЗОДФЛ доходи, а ГДЗ е определено на 0,00 лв. На осн. на чл. 160, ал. 5 от ДОПК в тази си част РА следва да бъде потвърден като благоприятен за лицето.

За 2007г. е установено от органа по приходите, че разходите на задълженото лице не надвишават приходите, следователно не са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК. Данъчната основа за общия годишен доход за 2007г. е определена на 0,00 лв., а данъчните задължения на лицето за периода са 0.00 лв. На осн. на чл. 160, ал. 5 от ДОПК в тази си част РА е благоприятен за ревизираното лице, поради което следва да бъде потвърден.

За 2008г. данъчната основа е формирана въз основа на облагаеми доходи от прехвърляне на недвижимо имущество на осн. на чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ. Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ „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“, необлагаемите доходи са изчерпателно изброени в чл. 13, като на осн. на ал. 1, б. „б“ е посочено, че са необлагаеми доходите от продажба на „до два недвижими имота, както и селскостопански и горски имоти независимо от броя им, ако между датата на придобиването и датата на продажбата или замяната са изминали повече от 5 години“. В настоящия случай имотите са придобити с НА № 27/27.12.2004г. през 2004 г., а са продадени с НА № 101/01.07.2008г., НА № 134/09.09.2008г. и НА № 20/03.10.2008г. през 2008г., следователно периодът между придобиването и продажбата е по-малък от 5 години и доходът като положителна разлика съгласно чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ е облагаем.

В тази връзка важи гореизложеното относно определяне на цената на придобиване на имотите въз основа на посочената в НА № 27/27.12.2004г.

Тъй като процесните имоти, от които е реализиран доход чрез последваща продажба са придобити от ревизираното лице на обща цена от 40 000 лв., от НА не може да бъде определена цената на придобиване на отделните имоти, предмет на покупката.

В тази връзка следва да се има предвид също, че жалбоподателят е придобил процесните недвижими имоти с НА № 27/27.12.2004г. в момент, когато дружеството прехвърлител е било в производство по ликвидация, видно от решение от 12.01.2005г. на Кюстендилски окръжен съд, в мотивите на което е посочено, че на 22.12.2004г. на общо събрание на съдружниците на М. О. е взето решение да бъде прекратена дейността на същото, като за ликвидатор е избрана В. В. Г.. За целите на осребряване на имуществото на дружеството от лицензиран оценител Е. В. Л. е изготвена ликвидационна оценка на притежаваните недвижими имоти, актуална към октомври 2004г. Оценката е извършена след оглед на място на обектите, като по този начин е установено реалното им състояние към момента на изготвянето ѝ. С оглед на изложеното съдът намира, че най-обективна към момента на придобиване – 27.12.2004г., е цената на недвижимите имоти, посочена като ликвидационна стойност, тъй като при нужда от ликвидни средства за погасяване на задължения на дружеството в производството по ликвидация същото може да осребри активите си на цена, която значително се отклонява от пазарната към този момент. Освен това посочената ликвидационна стойност най-много се доближава като глобална сума до тази, договорена между страните с нотариалния акт, поради което в най-голяма степен отразява реалната цена, платена от жалбоподателя за придобиването им. По изложените съображения при определяне на данъчната основа по реда на чл. 33 от ЗДДФЛ се вземат предвид данните, посочени в ликвидационната оценка на имотите, изготвена от Е. В. Л. /лист 518-533/.

Въз основа на изложеното се установява, че на В. В. Г. са продадени недвижими имоти:

а/ с нотариален акт № 101/01.07.2008г. на обща стойност 12 132,70 лв. - УПИ VIII, кв. 303, урегулирана площ 845,00 кв.м, ведно с построените в имота сграда - застроена площ 257 кв.м и сграда - застроена площ 94 кв.м с данъчна оценка на имота 12 132,70 лв. Същият е придобит на цена от 2 122 лв., видно от ликвидационната оценка на имота. Налице е положителна разлика от 10 010.70 лв., която на основание на чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ представлява доход от продажбата.

б/ с нотариален акт № 134/09.09.2008г. на обща стойност 30 000 лв., са продадени:

- от УПИ I, кв. 303 - урегулирана площ 6 188 кв.м, ведно с построената в него сграда на площ 560 кв.м, предназначена за складова база, конструкция – масивна с железен гредоред. Данъчната оценка на имота е 54 832,30 лв. Цена на придобиване по ликвидационна оценка - 12 907 лв.

- от УПИ I, кв. 303 с площ 1152 кв.м, ведно с построената в имота сграда 233 кв.м, предназначена за складова база – масивна с железен гредоред. Данъчната оценка на имота е 13 829,20 лв. Цена на придобиване по ликвидационна оценка - 3 639 лв.

По тази сделка е реализиран доход от 13 454 лв., представляващ

положителната разлика между цената на придобиване и цената, на която са прехвърлени правата върху недвижимите имоти.

в/ с нотариален акт № 20/03.10.2008г. е продадена сграда (конфитюрен цех) със застроена площ от 978 кв.м за сумата 10 000 лв. Данъчната оценка на имота е 22 324,20 лв. Имотът е придобит на цена от 420 лв. Положителната разлика, съответно доходът е в размер на 9 580 лв.

Общо от прехвърляне на недвижимо имущество през 2008г. доходът на лицето за 2008г. е в размер на 33 044.70 лв. След приспадане на нормативно признатите разходи съгласно чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ данъчната основа се равнява на 29 740.23 лв. На осн. на чл. 48, ал. 1 при прилагане към така определената данъчна основа на данъчна ставка в размер на 10 на сто годишното данъчно задължение за 2008 г. се равнява на 2 974 лв. При условие, че с РА е установено задължение в размер на 2 280 лв. след приспадане на авансово платения данък и при забрана за утежняване положението на жалбоподателя на осн. на чл. 160, ал. 5 от ДОПК, се налага изводът, че в тази част РА следва да бъде потвърден.

С оглед изхода на спора и предявено от процесуалния представител на жалбоподателя искане за присъждане на разноски по делото, на осн. на чл. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се присъди в полза на жалбоподателя сумата в размер на 851,75лв., представляваща съответна на уважената част от жалбата сума от съдебни разноски по изготвяне на експертизи. Съдът не уважава претенцията на адвоката на жалбоподателя за присъждане на възнаграждение по чл. 38, ал. 2 от Закон за адвокатурата, тъй като не са представени доказателства за наличие на някое от посочените в чл. 38, ал. 1 основания за оказване на безплатна адвокатска помощ на жалбоподателя.

На ответния административен орган се следват разноски в размер на 905.90лв. съответни на отхвърлената част от жалбата, определени по реда на чл.8, т. 4 от Наредба № 1/09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София град

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на К. Й. И. Ревизионен акт № [ЕГН]/17.03.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-гр. С., в частта на установени задължения по ЗОДФЛ за 2004 г. в размер на 108 627,40 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на К. Й. И. срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/17.03.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-гр. С., в останалата част.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на К. Й. И., ЕГН [ЕГН] сумата от 851,75 (осемстотин петдесет и един лева и 75ст)лв., представляваща направени разноски по делото.

ОСЪЖДА К. Й. И., ЕГН [ЕГН] да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 905,90 (деветстотин и пет лева и деветдесет ст.)лв. разноски по делото, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния

административен съд на Република Б., в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия: