

# РЕШЕНИЕ

№ 2443

гр. София, 08.05.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав**, в публично заседание на 05.03.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Проданова**

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **2195** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на С. Й. С., ЕГН [ЕГН], срещу РА № Р-2210-1403893-091-01 от 02.12.2014 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – С., потвърден с Решение № 222/16.02.2015 г. от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика" при ЦУ на НАП.

Според жалбоподателя с ревизионния акт незаконосъобразно му е начислен данък по Закона за облагане доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2011 г. в размер на 13 670,00 лв. и съответните лихви в размер на 715,95 лв. Моли за отмяна на обжалвания Ревизионен акт.

В съдебното заседание, жалбоподателят не се явява и не се представлява. Постъпило е становище по същество на 22.05.2017 г. Претендира присъждането на сторените по делото разноски.

Ответникът - Директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП на ТД на НАП, чрез процесуалния си представител изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изразява становище.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД, след като прецени доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Във връзка с Решение № 637 от 11.04.2014 г. на директора на дирекция ОДОП -С. и на основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1403893 от 14.05.2014 г., връчена на 23.05.2014 г., издадена от А. В. Т. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на С. Й. С. за установяване на задълженията за данък по чл. 48 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2011 г. Заповедта е изменена със ЗВР № 1404761 от 17.06^2014 г., издадена от органа, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ № Р-2210-1403893-092-01 от 06.11.2014 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА № Р-2210-1403893-091-01 от 02.12.2014 г., издаден от А. В. Т. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., възложил ревизията и Е. Ц. А., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., ръководител на ревизията.

Предмет на оспорване е установеният данък по чл. 48 от ЗДДФЛ за 2011 г. в размер на 13 670,00 лв. във връзка с продажба на дялове от капитала на търговско дружество и съответните лихви в размер на 715,95 лв.

При ревизията е установено, че лицето действа като търговец по смисъла на Търговския закон /ТЗ/, но не е регистрирано като едноличен търговец. Основната му икономическа дейност е експлоатация на материално имущество с цел получаване на редовен доход от него. Същото е регистрирано по ЗДДС, считано от 20.01.2011 г.

Въз основа на представени нотариално заверени 4 договора за прехвърляне на дялове, всички от 06.04.2011 г., е установено, че ревизираното лице е продало 10 дяла от капитала на [фирма] на останалите съдружници на обща стойност 1 000,00 лв. Органите по приходите са установили, че са извършени вписвания в Агенцията по вписванията на трансформацията в собствеността, като намалението на дяловото участие на лицето е 800,00 лв. по номинал или 8 % от вписания и внесен капитал.

Ревизиращите органи са приели, че пазарната стойност на продадените от С. Й. С. дялове следва да се определи като стойността на собствения капитал на дружеството 1 744 000,00 лв. се умножи по 8 %, като в нея е включено и правото на дивидент, съдържащо се в неразпределената печалба.

С акт за възлагане на експертиза № Р-2210-1403893-01-02/01.10.2014 г. е възложена задача да се определи пазарна цена на един дял от капитала на [фирма], ЕИК[ЕИК] към 06.04.2011 г. Получена е експертна оценка, изготвена от А. Д. Д. - Д., сертифициран оценител на недвижими имоти и земеделски земи, на цели предприятия, акции и дялове от капитала им. Съгласно получената експертиза, пазарната цена на един дял от капитала на [фирма] към 06.04.2011 г. е 13 770,00 лв.

Във връзка с разпоредбите на чл. 77 от ЗДДФЛ и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО и доколкото е налице сделка между свързани лица /§ 1, т. 3, б. в от ДР на ДОПК/, ревизиращият екип е възприел за целите на ревизията определената с експертизата пазарна цена на един дял от капитала на [фирма] в размер на 13 770,00 лв. Посочено е, че ревизираното лице е сключило сделка и е декларирало данъчна основа, по-малка от пазарната стойност на продадените дружествени дялове, което е довело до отклонение от данъчно облагане. Пазарната цена на продадените от лицето 10 дяла е 137 700,00 лв., а с оглед разпоредбата на чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ е определен облагаем доход от продажба на дялове в размер на 136 700,00 лв. /137 700,00 лв. - 1 000,00 лв. - документално доказаната стойност на придобиване на дяловете/. Дължимият върху

този доход данък по чл. 48 от ЗДДС е 13 670,00 лв.

Към годишната данъчната основа за доходи от прехвърляне на права или имущество по чл. 34 от ЗДДФЛ в размер на 136 700,00 лв. е прибавена годишната данъчна основа за доходи от трудови правоотношения по чл. 25 от ЗДДФЛ в размер на 10 974,60 лв., в резултат на което е определена обща годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 147 674,60 лв. След приспадане на данъчни облекчения общо в размер на 2 737,90 лв. е определена годишна данъчна основа в размер на 144 936,70 лв., на която съответства данъчно задължение в размер на 14 493,67 лв. Внесен е авансов данък в размер на 1 054,30 лв., при което остава дължим данък в размер на 13 439,37 лв.

В хода на ревизията е установено, че през 2011 г. лицето е получило доходи от наем, изплатени от [фирма], облагането на които не следва да се извършва по реда на чл. 31 от ЗДДФЛ, а на основание чл. 28 във връзка с чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, тъй като същите са реализирани от лицето в качеството му на търговец по смисъла на ТЗ, без да е регистрирано като ЕТ. В тази връзка е взета предвид претенцията на лицето за възстановяване на удържан и внесен от [фирма] данък в размер на 10 730,47 лв., в резултат на което в таблица № 3 към РА е определена сума за довносяне в размер на 2 708,90 лв. и лихва в размер на 715,95 лв.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 и ал.2 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание.

С РА № Р-2210-1403893-091-01/02.12.2014 г. са установени задължения на С. Й. С. по чл.48 ЗДДФЛ да 2011 г. в размер на 13 670 лв. с лихви към 02.12.2014 г. в размер на 715.95 лв. Този ревизионен акт е връчен на С. Й. С. съгласно чл.119, ал.2 ДОПК на 10.12.2014 г., видно от подписаната от него разписка по чл.30, ал.1 ДОПК на последната страница. В 14-дневният срок по чл.152, ал.1 ДОПК е подал жалба вх. № 94-С-1284/16.12.2014 г. по описа на ТД на НАП-С., вх. № 23-22-2390/23.12.2014 г. по описа на ДОДОП -С., с която е оспорил РА № Р-2210-1403893-091-01/02.12.2014 г. по административен ред. В срока по чл.155, изр.1 ДОПК е издадено Решение № 222/16.02.2015 г. от директора на ДОДОП - С., с което на основание чл.155, ал.2 ДОПК за потвърждаване на РА № Р-2210-1403893-091-01/02.12.2014 г.

Жалбата по делото е процесуално допустима. Първо, подадена е срещу ревизионен акт, който е обжалван по административен ред, както се изисква от чл.156, ал.2 ДОПК. Административната жалба по чл.145 ДОПК не е уважена от директора на ДОДОП-С. с решение по чл.155 ДОПК за отмяната му, както се предпоставя от чл.156, ал.3 ДОПК. Следователно РА № Р-2210-1403893-091-01/02.12.2014 г. е съдебно обжалваем по чл.156, ал.1 ДОПК, а жалбата не е недопустима по чл.159, т.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК като насочена срещу неподлежащ на оспорване акт. Второ, не е недопустима

по чл.159, т.2 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК за неправосубектност на оспорващия. Същият има общата материалноправна правоспособност на физическо лице по чл.1 ЗЛС и основаната на нея съгласно чл.27, ал.1 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК процесуална правоспособност по чл.9, ал.1, т.2 ДОПК да е страна по делото. Трето, РА № Р-2210-1403893-091-01/02.12.2014 г. не е оттеглен по чл.91, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК от издалите го органи по приходи – няма последващо настъпила недопустимост на съдебното негово оспорване по чл.159, т.3 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Четвърто, тъй като с РА № Р-2210-1403893-091-01/02.12.2014 г. са установени задължения на жалбоподателя, съгласно чл.147, ал.1 in fine АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК той е легитимиран да претендира съдебната му отмяна, а жалбата не е недопустима по чл.159, т.4 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК за липса на правен интерес. Пето, Решение № 222/16.02.2015 г. е съобщено по чл.148 ДОПК на С. Й. С. на 23.02.2015 г. по електронен път. Броен оттогава, 14-дневният срок по чл.156, ал.1 ДОПК за съдебно обжалване на ревизионния акт е изтекъл на 09.03.2015 г. Жалбата до Административен съд София–град е подадена чрез ДОДОП–С. с вх. № 53-04-135 на 27.03.2015 г. без просрочие по чл.151, ал.1 ДОПК вр. чл.159, т.5 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Шесто, спорът не е преклудиран с влязло в сила съдебно решение по чл.159, т.6 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Няма друго висящо идентично по страни и предмет дело по чл.159, т.7 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК. Седмо, жалбата не е оттеглена, нито е заявен отказ от нея по реда на чл.155, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК – няма недопустимост по чл.159, т.8 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК поради десезиране на съда със спора. Осмо, искането за отмяна на РА № Р-2210-1403893-091-01/02.12.2014 г. е подведомствено на административните съдилища съгласно чл.128, ал.1, т.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК и родово им е подсъдно съгласно чл.132, ал.1, пр.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Предвид местонахождението на директора на ДОДОП – С. като решаващ орган по чл.152, ал.2 ДОПК в [населено място], спорът е местно подсъден на Административен съд София-град, съгласно чл.156, ал.1 ДОПК.

От фактическа страна не се спори, че лицето е продало 10 дяла от капитала в [фирма] на съдружниците си за общата сума 1 000,00 лв. също така не е спорно, че страните по сделките за прехвърляне на дружествени дялове са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. „в” от ДР на ДОПК. В случая, продажбата на дружествените дялове между ревизираното лице и съдружниците не е подчинена на пазарни принципи, каквото признание има в подаденото възражението срещу РД от първата ревизия. Конкретната сделка е извършена по цена, която се отклонява от пазарната. Това отклонение е оказало влияние върху размера на данъчната основа за облагане с данък на дохода, придобит от прехвърляне на имущество. Налице е хипотезата на чл. 77 от ЗДДФЛ във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, както правилно е преценено от ревизиращите органи.

Съгласно чл. 129 от Търговския закон, съдружникът прехвърля дружествения си дял, т.е. пропорционална част от имуществото на дружеството, а не записания дялов капитал. Следователно, ако продажната цена на дела е уговорена в размер, колкото е делът на съдружника в капитала, записан в дружествения договор, а дружественият дял в имуществото към момента на прехвърляне на дела е в по-голям размер, ако става въпрос за сделка между свързани лица, може да се приеме, че е налице опит за отклонение от данъчно облагане. Взаимоотношенията между свързани лица следва да бъдат подчинени на пазарни принципи, на които обичайно се третират взаимоотношенията между несвързани лица, т. е. за данъчни цели сделките между

свързани лица следва да се третират по пазарни цени. В случая, продажбата на дружествените дялове между ревизираното лице и съдружниците му не е подчинено на горните принципи, тъй като не е извършено по пазарни цени. Това означава, че приложената цена се отклонява от пазарната такава и това отклонение е оказало влияние върху размера на данъчната основа за облагане с данък върху доходите на ревизираното лице от прехвърляне на имущество.

Съгласно чл. 77 от ЗДДФЛ, в случаите на сделки между свързани лица, на сделки, сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане и прилагане на пазарни цени, трансфери, свързани с определена база, както и за лихви по финансов лизинг, се прилагат съответно разпоредбите за предотвратяване на отклонението от данъчно облагане по ЗКПО. Регулиращите сделки между свързани лица норми в ЗКПО се съдържат в чл. 16 ал. 1, съгласно която разпоредба, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид, по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

В съдебното производство е назначена съдебно-оценителна експертиза, от заключението на която се сочи, че стойността на 1 дружествен дял е 13 760.00 лева, а собственият капитал е 1 376 000.00 лева. Вещото лице е посочило, че пазарната стойност на прехвърлен 1 дял от С. Й. С. е 11 008.00 лева като е приело дисконт от 20 % при определяне на пазарната стойност на продаваните 10 дяла.

Разпоредбата на Параграф 1, т. 14 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО дава определение на понятието „пазарна цена”. Това е сумата, без ДДС и акцизите, която би била платена при същите условия за идиентична или сходна сделка или услуга по сделка между несвързани лица. В т. 10 на Параграф 1 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО са регламентирани методите за определяне на пазарните цени, а редът и начинът на прилагането им са определени в Наредба Н-9/14.08.2006 г. на МФ.

Във връзка с прилагането на чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО, на основание препращащата разпоредба на чл. 77 от ЗДДФЛ и в изпълнение на указанията, дадени с Решение № 637 от 11.04.2014 г. на директора на дирекция ОДОП - С., в хода на ревизията е възложена експертиза за определяне пазарната цена на продадените дружествени дялове. Оценката е извършена от лицензиран оценител на база информацията, съдържаща се във финансовите отчети, изготвени в съответствие с изискванията на националното законодателство и счетоводните стандарти за финансово отчитане, като е прието, че представената в тях информация отразява обективно финансово-счетоводното състояние на дружеството към 21.12.2010 г. и към 30.04.2011 г. В експертизата подробно са разгледани възможните подходи за определяне на справедливата пазарна стойност, като са приложени тези, които дават най-точна оценка на стойността на един дял от капитала на търговското дружество. Посочено е, че пазарната стойност /цена/ на дял от капитала се идентифицира с една наложена в международната и национална практика на оценителите дефиниция за справедливата пазарна стойност, съгласно стандартите за бизнес оценяване. Справедливата пазарна стойност представлява сумата, за която даден актив би преминал от собственост на един свободен продавач, желаещ продажбата му, в собственост на един свободен

купувач, желаещ покупката му, при което нито един от двамата не действа под натиск или принуда и където и двамата разполагат в достатъчна степен с необходимата информация за сделката. На база стойността на капитал и резерви, справедливата пазарна стойност на активите и задълженията, експертът е определил пазарна цена на дял от капитала в размер на 13 770,00 лв. По изложение съображения, съдът кредитира именно това заключение като изготвено в съответствие с изискванията на Наредба Н-9/14.08.2006 г. на МФ.

С оглед всичко гореизложено, Съдът намира, че законосъобразно са определени дължимите от С. Й. С. данъчни задължения за 2011 г. Не бяха констатирани несъответствия при определянето на данъчната основа и съответно изчисления върху нея данък. Наведените основания за нищожност поради допуснати съществени процесуални нарушения са неоснователни и подробно обсъдени по-горе. Всички други, наведени с жалбата доводи са съобразени от решаващия орган и са намерили отражение при изменението на РА. При този анализ, Съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по приходите, при спазване на изискванията за форма и съдържание, в изпълнение на предвидените в ДОПК процесуални правила, и при спазване на материалния закон, поради което жалбата следва да се отхвърли, като неоснователна.

С оглед изхода на спора, на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатски възнаграждения в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 986,29 (деветстотин осемдесет и шест лева и двадесет и девет стотинки) лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд-София град

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на С. Й. С. против Ревизионен акт № Р-2210-1403893-091-01 от 02.12.2014 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден с Решение № 222/16.02.2015 г. на Директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- [населено място] при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** С. Й. С., да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, сума в размер на 986,29 (деветстотин осемдесет и шест лева и двадесет и девет стотинки)

лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

**РЕШЕНИЕТО** може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено.

**СЪДИЯ:**