

РЕШЕНИЕ

№ 152

гр. София, 11.01.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 30.09.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **10987** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на Х. Е. Г., с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], [жилищен адрес]0, чрез адв. С. С., в качеството на пълномощник, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220319000520-091-001 от 14.07.2020г., в частта потвърден с Решение № 1482/25.09.2020 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С..

В жалбата е посочено, че РА, в оспорената част, е незаконосъобразен, издаден в грубо нарушение на материалния и процесуалния закон. Отделно РА е необоснован, като органът по приходите е допуснал грешки при формиране на фактическите и правни изводи, не е съобразил и анализирал правилно събраните доказателства. Моли се РА да бъде отменен в тази му част, като незаконосъобразен, немотивиран и издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява, представлява се от адв. С., с пълномощно по делото, който поддържа подадената жалба и моли същата да бъде уважена. Претендира разноски, за които представя списък на разноските. Подробни съображения излага в постъпили по делото писмени бележки.

Ответникът – Директорът на Дирекция ОДОП-С. – в съдебно заседание се представлява от юрк. В., която оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, като неоснователна, по съображения подробно изложени в мотивите на решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе

предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220319000520-020-001 от 25.01.2019 г., връчена по електронен път на 08.04.2019 г., е било възложено извършване на ревизия на физическото лице Х. Е. Г. за определяне на задължения за данък върху годишната данъчна по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчен период от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. Определен е 3 - месечен срок за изпълнение.

Първоначалната заповед е изменена със Заповеди № 22220319000520-020-002 от 25.04.2019 г., №Р-22220319000520-020-003 от 28.06.2019 г., №Р-22220319000520-020004 от 27.09.2019 г., връчени по електронен път, като с последната е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 02.12.2019 г. Заповед №Р-22220319000520-020-003 от 28.06.2019 г. е издадена въз основа на Заповед №Р-22220319000520-ЗИД-001 от 27.06.2019 г. на изпълнителния директор на НАП, а Заповед №Р-22220319000520-020004 от 27.09.2019 г. въз основа на Заповед №Р-22220319000520-ЗИД-002 от 24.09.2019 г. на изпълнителния директор на НАП.

Всички заповеди са издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., на която със Заповеди №РД-01-803/07.06.2019 г. и №РД-01-818/10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП С. е възложено да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22220319000520-092-01/14.01.2020 г., връчен по електронен път на 27.01.2020 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, което е прието за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22220319000520-091-001/14.07.2020 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., – орган, възложил ревизията, и А. К. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 15.07.2020 г.

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателят, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения, с които са изискани документи относно получени доходи, начална разполагаема сума към началото на ревизирания период и съответно към 31.12. декември на всяка от ревизираните години, движение по притежавани банкови сметки, закупени недвижими имоти и МПС и др.. В отговор от жалбоподателя са били представени документи, описани в констативната част на РД.

На основание чл. 37 от ДОПК са изготвени Искания за представяне на документи и писмени обяснения до всички търговски банки, регистрирани в БНБ, до Столична община, до Дирекция „Миграция“, до [фирма], до [фирма], до [фирма], до [фирма], до [фирма], до БТК ЕАД, всички застрахователни дружества и са представени документи, посочени в констативната част на РД.

Ревизиращият екип е приел, че данъчното облагане следва да се извърши след проверка и анализ на получени доходи, изследване на имуществено състояние,

вземания от трети лица, движение на суми по банкови сметки, притежавани парични средства в брой - в началото и края за всеки от ревизираните периоди, получени и отпуснати заеми и ипотечни кредити т.н.

След анализ на събраните в хода на ревизията документи ревизиращите органи са изготвили сравнителни таблици за 2017 г. и 2018 г. с цел съпоставка на придобитото имущество и направените разходи с получените доходи от всички източници. В изготвените сравнителни таблици не е установено превишение на разходите над доходите.

След направена справка в Търговския регистър за [фирма], ЕИК[ЕИК] е установено, че дружеството е вписано в регистъра на търговските дружества под № 3908, том 83, стр. 66 по ф.д. №18820/1992 г. с Решение №1 от 13.07.1992 г. на Софийски градски съд. Установено е, че към момента на справката дружеството е с капитал 105 000,00 лв., разпределен между съдружниците [фирма], ЕИК[ЕИК] и Х. Г.. С решение на общото събрание на съдружниците на [фирма] от 02.08.2017 г. е взето решение за увеличаване на капитала на [фирма] от 5 000,00 лв. на 105 000,00 лв., чрез записване на нови 1 000,00 дружествени дяла всеки от тях по 100,00 лв. от съдружника Х. Г.. С договор за покупко-продажба на дружествени дялове от 10.11.2017 г. Х. Г. прехвърля на [фирма] правото си на собственост върху 999 дружествени дяла с номинална стойност всеки от тях по 100,00 лв. от капитала на [фирма] срещу продажна цена в размер на 99 900,00 лв., съпадаща с номинала на дяловете.

Органите по приходите са установили, че [фирма] е вписано в Търговия регистър към Агенция по вписванията на 02.11.2017 г. със седалище и адрес на управление [населено място], район „М.“, [улица]. Капиталът на дружеството е в размер на 50 000,00 лв., разпределен в 50 000,00 обикновени, налични, поименни акции с право на глас с номинална стойност от 1,00 лв. всяка една от тях. Капиталът е разпределен между съдружниците, както следва: Е. Х. Г., - 25 000 обикновени, налични, поименни акции с право на глас, с номинална стойност от 1,00 лв. всяка една от тях на обща стойност от 25 000,00 лв., представляващи 50% от капитала, и Х. Е. Г. – 25 000,00 обикновени, налични, поименни акции с право на глас, с номинална стойност от 1,00 лв. всяка една от тях на обща стойност от 25 000,00 лв., представляващи 50% от капитала. Направен е извод, че жалбоподателят и [фирма] са свързани лица по смисъла на параграф 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК.

Ревизиращият екип е посочил, че съгласно разпоредбите на чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ облагаемият доход от продажба или замяна на акции, дялове, компенсаторни инструменти, инвестиционни бонове и други финансови активи, както и от търговия с чуждестранна валута е сумата от реализираните през годината печалби, определени за всяка конкретна сделка, намалена със сумата от реализираните през годината загуби, определени за всяка конкретна сделка. По силата на чл. 33, ал. 4 реализираната печалба/загуба по ал. 3 за всяка сделка се определя, като продажната цена се намалява с цената на придобиване на финансовия актив. С оглед установено е констатирано, че ревизираното лице не е реализирало облагаем доход от продажбата на дружествените дялове от капитала на [фирма], тъй като същите са продадени по номинална стойност. Според органите по приходите, тъй като жалбоподателят и [фирма] са свързани лица, продажбата на дружествените дялове следва да бъде съобразена и с разпоредбите на чл. 77 от ЗДДФЛ, съгласно която при определяне на задълженията на лицата по този закон 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 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.

Посочено е, че съгласно на чл. 15 от ЗКПО когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. На основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, 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.

Органите по приходите са приели, че пазарната цена на един дружествен дял от капитала на [фирма] за целите на прилагане разпоредбите на чл. 77 от ЗДДФЛ, следва да бъде определена чрез приложение на метода „Чиста стойност на активите“. Посочено е, че методът на „Чиста стойност на активите“ е принципен начин за определяне стойността на дяловете на едно дружество чрез използване на модели, основаващи се на стойността на техните вложения, активи и пасиви. Стойността на дяловете се определя при съпоставка на актива на счетоводния баланс /дълготрайни материални активи, други нематериални активи и краткотрайни материални активи/ и пасива /задълженията на дружеството, без собствения капитал, резервите и финансовия резултат/. Съпоставката следва да бъде извършена въз основа на счетоводен баланс към края на месеца, през който е настъпило прехвърлянето на дружествените дялове. В случай, че сумата на актива е по-висока от пасива, разликата – чист актив, се разделя на броя на дяловете, формиращи капитала. Произведението от броя на притежаваните от съдружника дялове и получената стойност на един дял определя стойността на неговите дялове. Методът на „Чистата стойност на активите“, дава една обективна оценка за стойността на предприятието и представлява отправна точка за определяне на пазарната стойност на дяловете от капитала му.

Ревизиращият екип е извършил преглед на годишния финансов отчет на [фирма] към 31.12.2017 г., публикуван в Търговския регистър към Агенция по вписванията, при което е установено, че сумата на актива на дружеството /нетекущи и текущи активи/ е в размер на 312 023 000,00 лв., а сумата на задълженията /нетекущи и текущи пасиви/ е в размер на 239 931 000,00 лв. Формирана е положителна разлика в размер на 73 092 000,00 лв. /312 023 000,00 лв. минус 239 931 000,00 лв./, която разлика представлява чистата стойност на активите и е приета за пазарна цена на 1 050,00 дяла от капитала на „Е.“ ООД, определена по метода на „Чистата стойност на активите“. Прието е, че пазарната стойност на един дружествен дял от капитала на [фирма] е в размер на 69 611,43 лв. /73 092 000,00 лв./1050 дяла = 69 611,43 лв./

Съпоставена е така определената пазарна цена на продадените от жалбоподателя 999 дяла от капитала на [фирма] в размер на 69 541 818,57 лв. /999 дяла * 69 611,46 лв./ с размера на договорената между жалбоподателя и

[фирма] продажна цена на дружествените дялове по номинал в размер на 99 900,00 лв., органите по приходите са приели, че положителна разлика в размер на 69 441 918,57 лв. /69 541 818,67 лв. – 99 900,00 лв./ представлява реализиран облагаем доход от продажба на дялове по реда на чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ.

С подаденото възражение срещу РД жалбоподателят е претендирал, че в хода на ревизията органите по приходите са определили пазарна цена на дружествените дялове, предмет на продажба, като са използвали метода на „Чиста стойност на активите“, т.е. метод който не е позволен и посочен в §1, т. 8 и т. 10 от ДР на ДОПК, като счита, че методите, посочени в §1, т. 10 от ДР на ДОПК, са неприложими, тъй като пазарни аналози на сделки с дружествени дялове като процесните не съществуват. Поради това не е възможно да бъде определена пазарна цена по смисъла на §1, т. 8 и т. 10 от ДР на ДОПК, респективно заключенията за отклонение от данъчно облагане, съгласно чл. 15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 77 от ЗДДФЛ, не могат да бъдат кредитирани, предвид обстоятелството, че са незаконосъобразни. Според жалбоподателя Г. независимо, че методът на „Чиста стойност на активите“ е неприложим, погрешно от ревизиращите е направена и съпоставка на активите и пасивите въз основа на годишния финансов отчет на дружеството към 31.12.2017 г., вместо към 10.11.2017 г. - датата на продажбата на дяловете, като прилага и Междинен баланс на [фирма] към 10.11.2017 г.

Предвид това издателите на РА са приели, че в РД органите по приходите неправилно са извършили съпоставката на активите и пасивите въз основа на годишния финансов отчет на дружеството към 31.12.2017 г., а е следвало тази съпоставка да се извърши въз основа на междинен финансов отчет на дружеството към 30.11.2017 г. – края на месеца, през който е извършена сделката. Посочено е също така, че съобразно разпоредбата на чл. 133 от Търговския закон /ТЗ/ съдружниците не могат да искат дяловете си, докато дружеството съществува, и същите имат право само на част от печалбата, съразмерно на дяловете, ако не е уговорено друго. Съобразно разпоредбата на чл. 125, ал. 3 от ТЗ при прекратяване на участието на съдружника в дружеството, имуществените последици се уреждат въз основа на счетоводен баланс към края на месеца, през който е настъпило прекратяването. Посочените разпоредби уреждат отношенията между съдружниците в контекста на търговското право и не въвеждат принципна забрана за оценяване на дружествен дял за целите на данъчното облагане. Въведена е забрана за получаване на паричния еквивалент при липсата на предпоставките по чл. 125 от Търговския закон.

Предвид изложеното издателите на РА са извършили преглед на представения с възражението междинен баланс на [фирма] към 30.11.2017 г., междинен отчет за приходите и разходите към 30.11.2017 г., междинен отчет за собствения капитал към 30.11.2017 г., оборотна ведомост за месец 12.2017 г., главна книга на счетоводни сметки 701 „Приходи от продажби на готова продукция“, сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“ и сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“, както и на събраните в хода на ревизията относими доказателства, касаещи данните за активите и пасивите на [фирма], и са приели, че пазарна цена на дяловете на [фирма] /1050 броя/, изчислена по метода „Чиста стойност на активите“ е в размер на 40 785 000,00 лв., формирана като разлика между сумата на актива на дружеството /нетекущи, текущи активи и разходи за бъдещи периоди, съгласно данните от баланса към 30.11.2017 г. в размер на 272 769 000,00 лв. и сумата на задълженията на дружеството към 30.11.2017 г. /нетекущи, текущи пасиви и финансираня/ в размер на 231 984

000,00 лв. Прието е, че пазарната стойност на един дружествен дял от капитала на [фирма] е в размер на 38 842,86 лв. / $40\ 785\ 000,00 : 1050 = 38842,86$ лв./, т.е. пазарната цена на продадените от Х. Е. Г. 999 дяла от капитала на [фирма] е в размер на 38 804 017,14 лв.

С Акт за възлагане на експертиза №Р-22220319000520-01-001/18.03.20120 г. е възложена експертиза със задача определяне на пазарната цена на дружествените дялове от капитала на [фирма] към датата на настъпване на данъчното събитие – 10.11.2017 г. Експертизата е възложена на експерт от списъка на НАП и на 29.05.2020 г. с Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза № Р-22220319000520-145001/29.05.2020 г. е прието заключението на експерта. В същото е посочено, че съгласно експертизата по конкретното възлагане е приложен първия по сила методи на оценка, съгласно Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени и §1, т. 8 от ДР на ДОПК – метод на сравнимите неконтролирани цени. Органите по приходите са посочили, че по смисъла на чл. 8 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г., методът на сравнимите неконтролирани цени се прилага, когато е налице сходство в характеристиката на продукта или услугата - предмет на контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка. Като подходящи от експерта са избрани сделките на [фирма] и [фирма], посочени са критериите за съпоставимост и същите са подробно анализирани. Съобразявайки с националните и международните оценителски стандарти са ползвани корекционни коефициенти за ефективност на пазарните множители, като с този тип корекции се елиминират разликите в равнищата на ефективност на оценяваното предприятие и неговите аналози. Отчитайки всички относими показатели, прилагайки Метода на сравнимите неконтролирани цени, експертът е формулирал индикация за пазарна стойност /претеглена/ за 100% от капитала, в т.ч. за мажоритарен пакет в размер на 95,24% и за миноритарен пакет от 4.76%; от капитала на [фирма] и е оформил предложение за пазарна цена на мажоритарен и на миноритарен пакет при нормална ликвидност от капитала на [фирма], както следва: предложение за пазарна цена на мажоритарен пакет, представляващ 99,14 % от капитала на [фирма], притежаван от Х. Г. – 999 броя дялове * 14 376,15 лв. /дял/ = 14 361 773,00 лв. или 14 361 780,00 лв. /към цяло числократно на 10 лв./

Съпоставяйки определената пазарна цена на продадените от жалбоподателя 999 дяла от капитала на [фирма] в размер на 14 361 780,00 лв. с размера на договорената между него и [фирма] продажна цена на дружествените дялове в размер на 99 900,00 лв., от издателите на РА е приело, че е налице положителна разлика в размер на 14 261 880,00 лв., която представлява реализиран облагаем доход от продажба на дялове по смисъла на чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ.

В резултат за 2017 г. е формирана годишна данъчна основа за облагане по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 14 475 073,88 лв., представляваща сумата от декларираната от лицето годишна данъчна основа по трудови правоотношения в размер на 213 193,88 и облагаем доход от продажба на дялове по чл. 34 от ЗДДФЛ в размер на 14 261 880,00 лв. Определен е дължим данък в размер на 1 447 507,39 лв., приспаднат е авансово удържания данък в размер на 21 319,39 лв. и е определен данък за довносяне в размер

на 1 426 188,00 лв. и лихва за забава на основание чл. 175 от ДОПК в размер на 319 333,19 лв.

Жалбоподателят е оспорвал РА в частта на допълнително установените задължения по ЗДДФЛ за 2017 г. пред Директора на Дирекция ОДОП и с Решение № 1482/25.09.2020год. е потвърден РAN№P-22220319000520-091-001 от 14.07.2020г.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, в съдебното производство съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

РА е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК и отговаря на изискванията на чл. 120 от ДОПК – съдържа всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са и допуснати съществени процесуални нарушения.

По делото е установено и не се спори, че е налице договор за прехвърляне на дружествени дялове от 10.11.2017 г., вписан в Търговския регистър, съгласно който жалбоподателят е извършил прехвърляне на притежаваните от него дружествени дялове от капитала на [фирма] на [фирма] по номинална стойност в размер на 99 900,00 лв.

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. Доходите от продажба или замяна на дялове изрично са изключени от обхвата на необлагаемите доходи, предвид чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б“ от същия. В този смисъл доходите от продажбата на дялове от местни физически лица са облагаеми, доколкото не са освободени от облагане по силата на закон. Съгласно чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ, облагаемият доход от продажба или замяна на акции, дялове, компенсаторни инструменти, инвестиционни бонове и други финансови активи, както и от търговия с чуждестранна валута е сумата от реализираните през годината печалби, определени за всяка конкретна сделка, намалена със сумата от реализираните през годината загуби, определени за всяка конкретна сделка. Реализираната печалба/загуба за всяка сделка се определя, като продажната цена се намалява с цената на придобиване на финансовия актив /чл. 33, ал. 4 от ЗДДФЛ/. В този случай предвид, че е налице договор за продажба на дружествени дялове от 10.11.2017 г., вписан в търговския регистър, неоснователна се явява претенцията на жалбоподателя, че по този договор за него не възниква доход за облагане и че с процесния договор е извършено само реструктуриране на [фирма], като дяловете са прехвърлени на свързано дружество [фирма], от което жалбоподателят Х. Г. притежава 50 % от акциите и по този начин действителният собственик на дружествените дялове е едно и също лице.

Предвид горните разпоредби настоящата инстанция счита, че органите по приходите правилно са приели, че е налице облагаем доход по смисъла на чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ. По смисъла на чл. 11, ал. 2 от ЗДДФЛ доходът ще се счита придобит към датата на прехвърлянето. Доходът подлежи на облагане в годината на придобиване. Същият следва да се декларира в годишна данъчна декларация до 30 април на годината следваща годината на придобиване на дохода /чл. 53, ал. 1 от ЗДДФЛ/.

Безспорно и за настоящата инстанция е, че жалбоподателят е продал притежаваните от него дялове от дружеството [фирма] на свързано дружество - [фирма], от което Х. Г. притежава 50 % от акциите, което не се оспорва. Съгласно чл. 77 от ЗДДФЛ, при условие, че се извършва сделка със свързано лице при определяне на задълженията на лицата по 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 от ЗКПО. Чл. 15 от ЗКПО определя, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. ЗКПО не дава собствена дефиниция на понятието „свързани лица“, а посредством §1, т. 13 от допълнителните разпоредби на ЗКПО препраща към §1, т. 3 от ДР на ДОПК. В посочената разпоредба в т. 3, буква „д“ и „е“ е определено, че свързани лица са: „дружество и лице, което притежава повече от 5 на сто от дялове или акциите, издадени с право на глас“, както и „лицата, в чийто управителен или контролен орган, участва едно и също юридическо или физическо лице“. По силата на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, 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. По смисъла на §1, т. 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. Видно от съдържанието на нормите в цитираните данъчни закони, се конкретизира, че отклонение от данъчно облагане е налице при определени условия, а именно: свързаност между лицата, които осъществяват помежду си търговски и финансови взаимоотношения, без да е нужно тези взаимоотношения да са системни, може да се касае и за една сделка; условията на търговските и финансовите взаимоотношения трябва да се отличават от условията между несвързани лица; приложената цена се отклонява от пазарната такава и това отклонение е оказало влияние върху размера на данъчната основа за облагане с данък. Това означава, че

взаимоотношенията между свързани лица следва да са подчинени на пазарни принципи, на които обичайно се подчиняват взаимоотношенията между несвързани лица, т.е. за данъчни цели сделките между свързани лица се третират по пазарни цени.

Съгласно чл. 125, ал. 3 от ТЗ е определен както моментът, така и базата, на която ще бъдат определени имуществените последици за съдружник, прекратил участието си в дружеството – по междинен счетоводен баланс, съставен в края на месеца, през който е настъпило прекратяването на участието.

Предвид наличието на значителните активи, притежавани от [фирма], и определената между страните цена на продадените дружествени дялове в размер на 99 900,00 лв. по номинал, издателите на РА са извършили анализ на представения междинен отчет на дружеството към 10.11.2017 г. и са установили, че по данни от него пазарна цена на дяловете на [фирма] /1050 броя/, изчислена по метода „Чиста стойност на активите“, е в размер на 40 785 000,00 лв., формирана като разлика между сумата на актива на дружеството /нетекущи, текущи активи и разходи за бъдещи периоди, съгласно данните от баланса към 10.11.2017 г. в размер на 272 769 000,00 лв. и сумата на задълженията на дружеството към 10.11.2017 г. /нетекущи, текущи пасиви и финансирания/ в размер на 231 984 000,00 лв. Определено е, че пазарната стойност на един дружествен дял от капитала на [фирма] е в размер на 38 842,86 лв. /40 785 000 лв.: 1050 дяла = 38 842,86 лв./, т.е. пазарната цена на продадените от Х. Г. 999 дяла от капитала на [фирма] е в размер на 38 804 017,14 лв., определена по метода на „Чистата стойност на активите“. Правилно в решението е посочено, че въпреки, че органите по приходите са приели, че методът на „Чистата стойност на активите“ е метод за оценка на стойността на предприятието, а не за определяне на пазарната цена на дяловете, тъй като става въпрос за различни обекти на оценка – стойността на предприятието и пазарните цени на дяловете му, те са свързани помежду си – пазарната цена на дяловете е функция на стойността на предприятието, тоест чистата стойност на активите му и не е сред посочените методи за определяне на пазарната цена §4, т. 8 и т. 10 от ДР на ДОПК. С оглед направеното възражение срещу РД са били предприети действия по установяване на точната пазарна на дружествените дялове на [фирма], а именно, чрез експертиза от лицензиран оценител. В резултат на извършената експертиза е определена справедлива пазарна стойност на мажоритарен пакет, представляващ 99,14% от капитала на [фирма], притежаван от Х. Г. - 999 дялове * 14 376,15 лв. /дял/ = 14 361 773,00 лв. и или 14 361 780,00 /към цяло числократно на 10 лв./.

При изготвянето на експертизата е използван методът на сравнимите неконтролируеми цени, като са анализирани отраслово сходство, статут на стратегическия обект, времеви диапазон на реализация на съпоставими сделки, сделки на мажоритарни пакети. Въпреки определената в експертната оценка по-ниска пазарна цена на продадените дялове от определената такава от органите по приходите по методът на Чистата стойност на активите, ревизиращите са приели за пазарна цена на продадените дялове именно тази по-ниска експертна оценка с оглед по-благоприятното положение за

жалбоподателя. В подкрепа на това е посочено, че с оглед на специфичния предмет на договора за продажба на дружествени дялове не са приложими методи по Наредба №Н-9/14.08.2006 г., като са счели, че следва да се използва друг метод за оценка на дружествените дялове, а именно методът на „Чистата стойност на активите“, който представлява принципен начин за определяне на стойността на дяловете на едно дружество чрез използване на модели, основаващи се на стойността на техните вложения- активи и пасиви. Размерът на дружествения дял се определя по правилото на чл. 127 от ТЗ и тъй като дружественият договор не съдържа други уговорки, то всеки съдружник има дружествен дял от имуществото на дружеството, размерът на който се определя съобразно дела му в капитала.

Под имущество на дружеството се разбира чистото такова, представляващо разликата между актива /паричната стойност на правата/ и неговия пасив /паричната стойност на задълженията/.

Следователно правилно от органите по приходите е прието, че е налице отклонение от данъчно облагане и правилно е приложен чл. 77 от ЗДДФЛ. Доколкото в хода на ревизионното производство е установено, че справедливата пазарна стойност на дружествените дялове не е тяхната номинална цена /99 900,00 лева), а стотици пъти повече – над 14 милион лева. Следователно и безспорно е налице хипотеза по чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

С оглед на изложеното РА правилно е потвърден относно установените по отношение на жалбоподателя задължения по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. в размер на главницата 1 447 507,39 лв. и лихва в размер на 319 333,19 лева.

Жалбоподателят и пред съда не е представил никакви доказателства, които да оборват направените от ревизиращия екип изводи, липсват и данни за друга определена справедлива пазарна цена на продадените дружествени дялове, различна от приетата в изготвената експертна оценка. Съдът изрично му е указал, че не сочи доказателства относно твърденията си, че неправилно е била определена стойността на прехвърлените дружествени дялове. В жалбата е направено и искане за допълнително ангажиране на доказателства и нови искания, включително за назначаване на експертиза, като съдът е предоставил тази възможност на жалбоподателя и изрично му указал още с разпореждане от 21.12.2020год. По делото обаче такива доказателства не са представени.

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

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 36 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Х. Е. Г., с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], [жилищен адрес]0, чрез адв. С. С., в качеството на пълномощник, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22220319000520-091-001 от 14.07.2020г., в частта за установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 1 447 507, 39лв. и лихва за забава в размер на 319 333,19лв. за данъчен период 2017год., потвърден с Решение №

1482/25.09.2020 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С..

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

СЪДИЯ: