

РЕШЕНИЕ

№ 4029

гр. София, 21.07.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64
състав,** в публично заседание на 26.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **2982** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Ц. Л. С., Е. [ЕГН] срещу решение № 2011/27.12.2018 г. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, в частта му, с която е изменен ревизионен акт №Р-22220218001101-091-001/12.10.2018 г., с който е определен данък за внасяне по ЗДДФЛ за 2016 г., в размер на 41422,50 лв., ведно със съответните лихви.

Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен. Ревизиращият орган твърди, че неправилно е възприел фактическата обстановка, поради което е достигнал и до грешни правни изводи. В случая не се касае за непаричен доход, който следва да бъде остойностен по пазарна оценка, съгласно чл.10, ал. 4 ЗДДФЛ. Това е така, доколкото е придобит доход като възнаграждение по консултантски договор, в размер на 137 000 лв., поради което облагаемият доход следва да бъде определен съгласно чл. 29, ал. 1, т. 3 ЗДДФЛ. Не е обсъдена счетоводната справка за балансовата стойност на имота. Не са обсъдени възраженията относно действителното състояние на сградата. НЕ е взето предвид, че сградата е била на етап „груб строеж“. Следва да се използва метода на пазарните аналози. Офиртните цени на имотите не могат да се приемат като основа за изчисление стойността на имота. Не е извършена оценка съгласно изискванията на чл. 18 Наредба № Н-9/2006 г. – следва да се определи пазарната цена на имота въз основа на експертно заключение, при прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени. Евентуално, поддържа, че следва да бъде

извършена пазарна оценка при сравнение с реални офертни цени. Евентуално, поддържа, че дори и да се приеме приход от 137 000 лв., то той е в режим на СИО и дължимият данък следва да бъде е“редуциран“ до S.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Претендира разноски.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите.

Със заповед за възлагане на ревизия №Р-22220218001101-020-001/23.02.2018 г., изменена със заповед №Р-22220218001101-020-002/11.06.2018 г., издадени от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Ц. Л. С., за установяване на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г. За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/ №Р-22220218001101-092-001/17.09.2018 г. В срока по чл. 117 ал. 5 от ДОПК е направено възражение, което е прието от ревизиращия орган като неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22220218001101-091-001/12.10.2018 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Ревизиращият орган е констатирал, че Ц. Л. С. е местно физическо лице, което на основание чл. 4 ал. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДФЛ е данъчно задължено за доходи, произтичащи от източници в България и в чужбина. През ревизирия периода тя е била омъжена за Б. И. С. с ЕГН [ЕГН] и няма непълнолетни деца.

На Ц. Л. С. е било връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22220218001101-040-001/03.04.2018 г. В отговор са представени справки, документи и обяснения.

На основание чл. 57 от ДОПК са отправени искания, адресирани до всички търговски банки, регистрирани на територията на страната. В отговор са получени писма, за открити банкови сметки в [фирма], [фирма] и [фирма]. Извършени са справки от информационните системи на НАП, на Агенция по вписванията - Имотен и Търговски регистри и др., относно установяване на притежавани от лицето недвижими имоти, МПС и извършвани сделки с такива, получавани доходи, платени данъци и задължителни осигурителни вноски, предоставени и получени заеми, собственост и промяна на капитала на търговски дружества, извършени покупки, за които има издадени фактури на лицето и други данни за ревизираното лице.

Органът по приходите е анализирал имущественото състояние на лицето, като е извършил съпоставка между законно придобитите от него доходи и извършените разходи, в брой и по банков път.

Във връзка с наличие на обстоятелства по чл. 122 ал. 1 т. 2 от ДОПК на ревизираното

лице е връчено уведомление по чл. 124 от ДОПК с изх. №Р-22220218001101-113-001/15.08.2018, с което е известно, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Връчено е и ИПДПО с изх. №Р-22220218001101-040-002/15.08.2018 г. за представяне на декларации за имущественото състояние.

Органът по приходите е изследвал движението на паричните средства по притежаваните банкови сметки. Предприети са действия за разкриване на банковата тайна. Изискана е информация относно извършените разходи за издръжка и живот през ревизирания период. В отговор е представена писмена декларация, че тези разходи са съобразени с регламентираните по закон такива. Същевременно, паралелно е извършена ревизия със същия обхват и за същите периоди и на съпруга Б. И. С., в която същият писмено е декларирал, че е извършил обичайни разходи за издръжка и живот в размер на 2 000,00 лв. годишно. Предвид така декларирания разход ревизиращият екип е приел, че и Ц. Л. С. е разходвала за издръжка и живот сума в размер на 2 000,00 лв. годишно.

От ревизираното лице е изискано писмено да декларира наличните в него парични средства във всички валути към началото и към края на всеки от ревизираните периоди. Тъй като в представената декларация не са посочени конкретни суми към тези дати, а само разполагаеми суми средногодишно /сумите са в диапазона от 2 580,00 лв. до 7 500,00 лв./ ревизиращият екип е приел, че към тези дати лицето е разполагало в брой с 5 000,00 лв.

След анализ на събраните доказателства ревизиращият орган е констатирал, че през периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г. ревизираното лице е получавало доходи от пенсии, от рента, от продажба на земеделски земи, от дивидент и от продажба на лек автомобил Мерцедес. Направените разходи са за издръжка и живот, за нотариални услуги и др.

За 2016 г. е установено, че жалбоподателката е получила непаричен доход - земя и сграда, находящи се в [населено място], [улица], в замяна на извършвани услуги по консултантски договор от 12.10.2007 г., сключен с [фирма] с ЕИК[ЕИК] в размер на 137 000,00 лв. Собствеността на недвижимия имот е прехвърлена на Ц. Л. С. с нотариален акт №197/15.07.2016 г.

Във връзка с определянето на пазарната цена на имотите е възложено определянето на пазарната им цена към 15.07.2016 г. по методите за определяне на пазарни цени съгласно § 1, т. 10 от ДР на ДОПК. Възложено е и определяне на пазарна цена на извършените през 2016 г. разходи за ремонт и подобрения на имота, след придобиването му. Изготвена е експертиза за определяне на пазарна цена на недвижими имоти, находящи се в [населено място], представляващи ПИ с идентификатор 48489.9.601 и построената върху него сграда с идентификатор 48489.9.601.3. При изготвянето на експертизата е приложен метод на сравнимите неконтролирани цени, в съответствие с изискванията на § 8 и § 10 от ДР на ДОПК и Наредба №Н-9/14.08.2016 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите /обн. ДВ, бр. 70 от 29.08.2006 г./. С експертизата е определена пазарна цена на недвижимите имоти към 15.07.2016 г. - земя и сграда в груб строеж, общо в размер на 589 229,00 лв., както и разходи за извършените строителни работи в размер на 341 300,00 лв.

Извършена е също справка в интернет сайт: www.imoti.info, за което е съставен

протокол №1264482/30.07.2018 г. Установено е, че в сайта е публикувана обява за продажба на посочените имоти, придобити от ревизираното лице с нотариалния акт. Офертната цена на продаваните имоти е 502 000,00 евро. Обявата е публикувана на 26.07.2018 г.

Предвид горното ревизиращият орган е приел, че във връзка с изпълнение на консултантския договор за извършена работа от 12.10.2007 г. Ц. Л. С. е получила насрещна престация в размер на 589 229,00 лв. Съгласно чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ, облагаемият доход от стопанска дейност на физическите лица, които не са търговци по смисъла на Търговския закон /ТЗ/, се определя, като придобитият доход се намалява с разходи за дейността, които са в размер на 25 на сто за доходи от упражняване на свободна професия или възнаграждения по извънтрудови правоотношения, какъвто се явява полученият непаричен доход. Прието е, че е получен облагаем доход с данъчна основа в размер на 441 921,75 лв.

В резултат на извършения анализ, за 2016 г. ревизиращият орган е констатирал несъответствие между стойността на имуществото на задълженото лице, направените от него разходи и декларираните и/или получени доходи - в размер на 338 273,02 лв., т. е. недостиг на парични средства. От страна на ревизираното лице не са представени доказателства за източниците на тези средства. За определяне на основата за облагане с данък, органът по приходите е взел предвид относимите към лицето обстоятелства по чл. 122 ал. 2 т. 1-16 от ДОПК.

За 2016 г. данъчната основа по чл. 122 от ДОПК е формирана като сбор от установения недостиг в размер на 338 273,02 лв. и основата за облагане на получения доход в натура - 441 921,75 лв. или годишна данъчна основа в размер на 780 194,77 лв. По реда на чл. 48 от ЗДДФЛ органът по приходите е начислил данък върху дохода за 2016 г. в размер на 78 019,48 лв.

С възражението срещу ревизионния доклад жалбоподателят е представил изготвена по негова инициатива нова експертиза от 26.09.2018 г. за оценка на недвижимия имот от дружеството „А.“. Ревизиращият орган не я е кредитирал.

По-горестоящата инстанция е приела жалбата срещу РА за частично основателна в частта за 2016 г. При констатирано превишение на разходите - недостиг на парични средства от 338 273,02 лв. и установен получен непаричен доход, възлизащ по експертна оценка на 589 229,00 лв., е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ. Прието е, че разход в размер на 341 300,00 лв. -стойност на извършени довършителни работи на процесния недвижим имот в [населено място], [улица] след придобиването му не може да се счита, че е разход за подобрения в имота. В резултат е прието, че разходите на ревизираното лице няма да превишават установените приходи, т. е. през 2016 г. няма да има недостиг на парични средства, който да бъде квалифициран като получен, но недеклариран облагаем доход. Същевременно е установено, че Ц. Л. С. е придобила от [фирма] процесния недвижим имот през 2016 г., съгласно нотариален акт №197/15.07.2016 г., оценен на 137 000,00 лв. и в замяна погасяване на задължение на дружеството към жалбоподателката по консултантски договор от 12.10.2007 г., в същия размер. Прието е, че Ц. Л. С. е получила непаричен доход през 2016 г., а именно: земя и сграда, находящи се в [населено място], [улица]. Ето защо е направен извод, че съгласно чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ този доход следва да се третира като доход от друга стопанска дейност и е облагаем, по силата на чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ.

С оглед нормата на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ, предвиждащ, че непаричните доходи се

остойностяват в български левове към датата на придобиването им по пазарна цена, в хода на ревизията е възложено определянето на пазарната цена на придобития имот. Изготвената по този ред експертиза е послужила при определяне на данъчната основа в РА. Ответникът, от друга страна, е кредитирал извършената експертизата, изготвена от дружеството „А.“, с която е определена пазарна цена на недвижимия имот в размер на 552 300,00 лв., в т. ч. земя - 31 690,00 лв. и сграда - 520 610,00 лв., общо в размер на 552 300,00 лв. Не е възприел изводите по назначената и изготвена от ревизиращите органи експертиза на М. Р., с която дава пазарна цена на имота /земя и сграда в груб строеж/ в размер на 589 229,00 лв. Определен е данък за внасяне – 41 422,50 лв. /получен след приспадане на 25% - 138 075 лв. от сумата от 552 300 лв./ Не е прието, че пазарната стойност на процесния имот следва да е определената цена по нотариалния акт, а именно 137 000,00 лв. Като аргумент е посочено, че самият жалбоподател претендира за продажбата на земята и сградата, обявена от него в интернет сайт: www.imoti.info на 26.07.2018 г. - 502 000,00 евро. Констатирано е, че съгласно нотариален акт №197, том IV, рег. №5735, дело №420 от 2016 г., прехвърлител и приобретател по сделката е „едно и също лице“, а именно Ц. Л. С.. Същевременно е посочено, че тя е както купувач на имота, така и продавач, в качеството на пълномощник на управителя на [фирма].

С оглед на така установеното съдът намира следното.

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

Р. акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, както и диск, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган.

Относно спазването на процесуалните правила. За да постанови изменение на РА в обжалваната му част ответникът се е позовал, както бе посочено по-горе, на експертиза, представена от жалбоподателя. Същата обаче не е била възложена и изготвена по реда на чл. 60 ДОПК, поради което и заключението му не би могло да се цени като доказателство в качеството му на експертно заключение, а евентуално, като писмено доказателство.

Същевременно обаче съдът намира, че неправилно са преценени останалите събрани писмени доказателства. По-специално - нотариален акт №197, том IV, рег. №5735, дело №420 от 2016 г. Видно от него, не може да се направи извод, че прехвърлител и приобретател са едно и също лице. Установява се, че жалбоподателката е действала, лично за себе си, като приобретател на недвижимия имот от една страна, а от друга - като представител на прехвърлителя – търговско дружество, упълномощена от неговия законен представител /в случая – упълномощена от Л. М. Ц. – управител на [фирма], ЕИК[ЕИК]/.

Видно от протокол от 15.6.2016 г. на общото събрание на съдружниците на [фирма] е взето решение да бъде прехвърлен притежаваният от дружеството недвижим имот, находящ се в [населено място], [улица] кв.м., подробно описан там, на Ц. С., в замяна на дълг от 137 000 лв., дължим по консултантски договор от 2007 г.

Действително, съгласно чл. 38, ал. 1, ЗД е предвидена забрана за договаряне сам със себе си, но тази забрана е диспозитивна и се преодолява от съгласието на представлявания /в случая – се установява наличието на такова съгласие от страна на общото събрание на съдружниците – за прехвърляне на недвижимия имот в полза на жалбоподателката/.

Пред настоящата инстанция е прието заключение по съдебна експертиза, в което се дава становище относно стойността на прехвърления имот, относима към датата на сключване на сделката – 15.7.2016 г. Вещото лице е дала обективно, всестранно и пълно заключение. Изследвани са осъществени сделки в района, за 2016 г., като не са открити сключвани такива за аналогични имоти. Ето защо е използван методът на увеличената стойност, на основание Наредба №Н-9. При този метод себестойността на имота се увеличава с обичайната печалба. В резултат е дадена стойност на имота по този метод както следва: стойност на сградата 206 857,58 лв. и на имота, върху който е построена – 25 614,64 лв. или общо 232 472,22 лв. В останалата част се дават изводи относно правни въпроси, поради което не следва да се обсъждат. Заключение не е оспорено от ответника.

С оглед на установеното, съдът намира следното. В ЗДДФЛ е предвидена облагаемост на „доходи“ на местни и чуждестранни лица. Това са всички доходи, освен тези, които изрично са изключени в нормата на чл. 13. Придобиване на доходи е придобиване на имуществено благо /арг. от чл. 10 ЗДДФЛ/, като посочената норма ги разграничава на парични и непарични такива. Безспорно, в случая жалбоподателката е придобила непаричен доход – придобила е право на собственост върху недвижим имот.

Спорно по делото е обаче по какъв начин следва да бъде оценен този доход. В този смисъл е и изричната норма на чл. 10, ал. 4 ЗДДФЛ, предвиждаща, че непаричните доходи се оценяват по пазарни цени към датата на придобиването им. Действително, срещу полученото от жалбоподателката е направено изявление от нейна страна за погасяване на дълг от прехвърлителя в нейна полза. Стойността на дълга безспорно е в пари. Но не намира правно основание в закона твърдението ѝ, че придобитото неимуществено право следва да бъде оценено на стойността на погасения дълг за сделка, каквато е процесната.

Следващият спор е по какъв начин следва да се оцени придобитият непаричен доход. Методите, по които се определят пазарните цени, са предвидени в §1, т. 10 ДР на ДОПК, като там е предвидено, че редът е начинът им за прилагане се предвижда в отделна наредба. В случая приложение следва да намери Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. В чл. 7 от същата е предвидено, че за определянето на пазарните цени се използват методът на сравнимите неконтролирани цени /използван при експертизата, извършена в ревизионното производство/, методът на пазарните цени или методът на увеличената стойност /използван при изготвяне на заключението пред настоящия състав/. Когато тези методи не могат да дадат резултат, се използват методите на транзакционната нетна печалба или методът на разпределената печалба.

В поцесния случай предвид установеното при изготвяне на заключението по съдебната експертиза и посочено по-горе, съдът намира, че изцяло следва да се кредитират направените от него изводи, че приложение следва да намери методът на увеличената стойност, съгласно който стойността на придобитото то жалбоподателката следва да се оцени както следва: на сградата 206 857,58 лв. и на имота, върху който е построена – 25 614,64 лв. или общо 232 472,22 лв.

Същевременно обаче, нито в РА, нито в оспореното решение е обсъден въпросът, че в замяна на придобития недвижим имот е погасено вземане на жалбоподателката срещу прехвърлителя, в размер на 137 000 лв. Налице е изменение в нейното имущество, като това изменение е с отрицателен знак. Следователно, от стойността на придобитото, изчислена по

посочения начин, следва да се приспадне стойността на погасеното вземане. Разликата възлиза на 95 472,22 лв. Посочената сума следва да се намали с 25% на основание чл. 29, ал. 1, т. 3 ЗДДФЛ /с 23 868.055 лв./, която следва да се приспадне от сумата то 95 472,22 лв., като разликата възлиза на 71 604,16 лв. Същевременно, в обжалваното решение е прието, че не е налице констатираното в РА превишение на разходи в размер на 338 273,02 лв.

На следващо място, съдът намира за основателно възражението на жалбоподателя, че определеният данък следва да се намали с S предвид това, че имотът е бил придобит при режим на съпругеска имуществена общност /СИО/. Както е констатирано от данъчните органи, през ревизирияния периода жалбоподателката е била омъжена за Б. И. С. с ЕГН [ЕГН]. Следователно и на основание чл. 21, ал. 1 СК следва да се приеме че тя е придобила само S част от имота и съответно—да се определи данък върху тази 1/2. Т.е. — S от 71 604,16 лв., което възлиза на 35 802,08 лв. 10% данък от 35 802,08 лв. възлиза на 3580,21 лв.

Предвид изложеното съдът намира, че обжалваното решение следва да бъде отменено и се определи дължимият данък съобразно посоченото по-горе-3580,21 лв.

По разноските.

Жалбоподателката е направила разноски съобразно представен списък в общ размер от 1147 лв. Ето защо и предвид частичната основателност на жалбата следва да ѝ се присъдят разноски, съответни на тази част, които съдът определя в размер на 1047 лв.

На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, вр. чл. 7, ал. ал. 1, т. 2 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на определения данък, което възнаграждение следва да се изчисли в размер на 482,61 лв.

Следователно, на жалбоподателя следва да се присъдят разноски по компенсация в размер на 565,25 лв.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на Ц. Л. С., ЕГН [ЕГН], решение № 2011/27.12.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, в частта му, с която е изменен ревизионен акт №Р-22220218001101-091-001/12.10.2018 г., с който е определен данък за внасяне по **ЗДДФЛ** за 2016 г., в размер на 41422,50 лв., ведно със съответните лихви КАТО ВМЕСТО НЕГО ПОСТАНОВЯВА

ОПРЕДЕЛЯ на Ц. Л. С., ЕГН [ЕГН], данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица за период 2016 г. в размер на 3580.21 лв., дължим ведно със съответните лихви, като

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при НАП да заплати на Ц. Л. С., ЕГН [ЕГН] сумата от 565,25 лв. разноски.

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

СЪДИЯ: