

РЕШЕНИЕ

№ 1508

гр. София, 11.03.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 16
състав,** в публично заседание на 12.02.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ралица Романова

като разгледа дело номер **2030** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба, подадена от Д. Р. Д., с адрес за кореспонденция [населено място], [жк], ет.1, ап.4, срещу Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/15.02.2012г., издаден от Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) С. на Национална агенция за приходите (НАП).

Жалбата срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/15.02.2012г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП – С. е подадена при условията на чл. 156, ал. 4 и 5 от ДОПК. Съгласно посочените разпоредби, в случай че решаващият орган не се произнесе в срока по чл. 155, ал. 1 се смята, че ревизионният акт е мълчаливо потвърден в обжалваната част. В този случай жалбата против ревизионния акт може да се подаде в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне чрез решаващия орган пред съда. В конкретния случай, жалбата до решаващия орган – директора на дирекция Обжалване и управление на изпълнението (О.) - С., при ЦУ на НАП е подадена на 12.06.2012г., чрез ТД на НАП – С. (вх. № 94-Д-533 от 12.06.2012г.), съгласно изискванията на чл. 152, ал. 3 от ДОПК. От тази дата започва да се брои срокът за произнасяне на решаващия орган, по чл. 155, ал. 1 от ДОПК. Съгласно правилата за броене на срокове, регламентирани в разпоредбата на чл. 22 от ДОПК, срокът, който се брои на дни, се изчислява от деня, следващ деня, от който започва да тече срокът, и изтича в края на последния му ден. Следователно, в конкретния случай срокът за произнасяне на решаващия орган изтича на 19.08.2012г. Този срок е удължен по реда на чл. 156, ал. 7 от ДОПК до 18.11.2012г. От тази дата започва да тече 30-дневният

срок за оспорване по реда на чл. 156, ал. 5 от ДОПК. В този срок е депозирана жалба до Административен съд София град с вх. № 94-00-299/15.12.2012г. По аргумент от чл. 156, ал. 6 във връзка с чл. 146 от ДОПК директорът на дирекция О. С. е компетентен да се произнесе по жалбата срещу ревизионния акт, подадена пред административния орган, в срок до 27.12.2012г., тъй като 22.12.2012г. е неприсъствен ден. На 21.12.2012г., от директора на дирекция О. С. е постановено решение № 3024/21.12.2012г. Същото е издадено от компетентен орган и в срока по чл. 156, ал.6 от ДОПК, поради което е допустимо.

С жалбата, подадена до директора на дирекция О. С. (вх. № 94-Д-533 от 12.06.2012г. на ТД на НАП - С.) Ревизионен акт № [ЕГН]/15.02.2012г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП – С. е оспорен в частта относно определените данъчни задължения за 2006г. в размер на 436 468,77 лв. по Закона за облагане доходите на физически лица /ЗОДФЛ/отм./ и лихва в размер на 257 323,48 лв.

С решение № 3024/21.12.2012г. на директора на дирекция О.-С. Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/15.02.2012г., издаден от Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД С. на НАП С. е изменен в оспорената част като установения с РА резултат по ЗОДФЛ /отм./ за периода 2006г. в размер на 436 468,77 лв. и лихви в размер на 257 323,48 лв. е определен на 337 374,36 лв. и лихви в размер на 200 842,87лв.

Съгласно разпоредбата на чл. 156, ал.4 и 5 от ДОПК, произнасянето на решаващия орган в срока по чл. 155, ал. 1 се смята за потвърждение на ревизионния акт в обжалваната част. В тези случаи жалбата против ревизионния акт, до съда, може да се подаде в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне чрез решаващия орган пред съда.

Съгласно разпоредбата на чл. 156, ал. 6 от ДОПК, решаващият орган не може да постанови решение след изтичането на срока за изпращане на преписката в съда. По аргумент за противното, решение, постановено преди изтичането на този срок ще бъде допустимо. В конкретния случай, срокът за произнасяне на решаващия орган изтича на 18.11.2012г., поради което жалба, по реда на чл. 156, ал. 5 от ДОПК, може да бъде подадена до 18.12.2012г., включително. Жалбата на Д. Р. Д., адресирана до Административен съд – София град е подадена на 15.12.2012г., видно от входящия номер на дирекция О. – С.. Срокът за изпращане на преписката в съда по чл. 156, ал.6 от ДОПК, вр. чл. 150, ал.1 от ДОПК изтича на 27.12.2012г.(22.12.2012г. е неприсъствен ден). На 21.12.2012г. е постановено решение № 3024/21.12.2012г. на директора на дирекция О. - С.. Следователно, решението е постановено преди изтичане на срока за изпращане на преписката в съда, поради което е допустимо. На основание на разпоредбата на чл. 156, ал.3 от ДОПК ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред в частта, в която жалбата е изцяло уважена с решението на директора на дирекция О.. Следователно, в настоящото производство съдът дължи произнасяне по жалбата, с която се оспорва Ревизионен акт № [ЕГН]/15.02.2012г., в частта му, изменена с решение № 3024/21.12.2012г.

Жалбоподателят оспорва констатациите на ревизиращия орган. Твърди, че в тежест на органите по приходите е да докажат, че дарението /сделката/ сключена между свързани лица е при условия отличаващи се от условията на същата сделка между несвързани лица и тя има отношение към определянето на данъчните задължения на дарителя. Релевира довод, че предвид своите правни и икономически характеристики договорът за дарение не може да се сключи при условия различни от такива между

несвързани лица. Направен е извод, че по преписката не са налице доказателства за нещо различно и всяка различна клауза ще доведе до промяна на договора, като той ще се превърне в договор за покупко-продажба, договор за замяна или друга възмездна разпоредителна сделка. Според жалбоподателя, недопустимо е органите по приходите да санкционират с налагане на допълнителни данъчни задължения извършеното дарение, което е необлагаемо като фактически състав, също така е правно недопустимо разпореждане и получаване на личен облагаем доход, въпреки известните нотариални актове. Това се доказва и от извършеното плащане по сделката по банков път, по сметка по която не е титуляр жалбоподателя. По същество е изразено искане за постановяването на съдебно решение, с което оспореният ревизионен акт да бъде отменен. Претендира присъждане на направените във връзка с делото разноски.

Ответникът по оспорването - директор на дирекция Обжалване и данъчно осигурителна практика – С., при ЦУ на НАП (променено наименование - изм. - ДВ, бр. 94 от 2012г., в сила от 01.01.2013г.), чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и изразява искане същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София град, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установена следната фактическа обстановка:

Ревизионното производство е образувано на основание заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1106474/ 03.06.2011г., издадена от М. Г. Р., началник сектор „Ревизии” дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-6/05.01.2010г., издадена от директора на ТД на НАП С.. Възложено е извършването на ревизия на Д. Р. Д. за установяване на задълженията за данък върху доходите на физически лица по ЗОДФЛ /отм./ за периода 2006г. Ревизията е повторна и е в изпълнение на постановено от директора на дирекция О. С. решение № 820/18.05.2011г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1106474/12.10.2011г. От ревизиращият екип е направено предложение за установяване на задължения на Д. Р. Д. за 2006г. на основание чл. 35 от ЗОДФЛ /отм./ в размер на 436 468,77 лв. и лихва за забава 242 258,99 лв. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не е подадено възражение срещу констатациите на РД.

Ревизионното производство приключва с издаване на РА № [ЕГН]/15.02.2012 г., издаден от Е. М. Н. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1106474/17.10.2011г., издадена от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-962/01.07.2011г., издадена от директора на ТД на НАП С..

С решение № 3024/21.12.2012г. на директора на дирекция О.-С. Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/15.02.2012г., издаден от Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД С. на НАП С. е изменен в оспорената част като установения с РА резултат по ЗОДФЛ /отм./ за периода 2006г. в размер на 436 468,77 лв. и лихви в размер на 257 323,48 лв. е определен на 337 374,36 лв. и лихви в размер на 200 842,87 лв.

При така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи: Жалбата е процесуално допустима, като подадена в срока по чл. 156, ал.6 от ДОПК и

от лице, което притежава процесуална легитимация - адресат на оспорения акт, с който се определят задължения. Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

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 по издаването му.

Ревизионен акт № [ЕГН]/15.02.2012г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.118, ал. 2 ДОПК във вр. с чл. 7, ал.1, т.4 от Закона за НАП в кръга на определените му правомощия съгласно Заповед за определяне на компетентен орган № № К 1106474/17.10.2011г., издадена също от компетентен орган, оправомощен по силата на заповед № РД-01-962/01.07.2011г., издадена от директора на ТД на НАП – С.. В ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения, които могат да се квалифицират като съществени и да обосноват самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт.

В резултат от ревизионното производство е формулиран извод, че от ревизираното лице са сключени сделки при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. Изследвани са факти и обстоятелства, свързани с покупко-продажба на недвижим имот - изоставена нива, с площ 8272дка, находящ се в местността Ю.-под пътя в землището на С. В., Несебърска община, Бургаска област, придобит от Д. Р. Д. с нотариален акт /НА/ № 180, том II, рег.№ 1793, дело № 308 от 21.06.2002г. за сумата от 1 000,00 лв. През 2006 г. Д. Р. Д. и съпругата му И. К. Д. са осъществили сделка по прехвърляне на вещни права върху два недвижими имота чрез дарение в полза на майката на Д. Д. С. И. Р., с НА № 29, том I, рег. № 351, дело №28 от 31.01.2006г., както следва: поземлен имот №11538.4.73 в [населено място], [община], обл. Б., местност Ю. - под пътя, с площ 3 510 кв.м. и поземлен имот № 11538.4.74 в [населено място], [община], обл. Б., местност Ю. - под пътя, с площ 3 361 кв.м. Двата имота са обособени от поземлен имот представляващ изоставена нива - трета категория, находяща се в местност Ю.-под пътя в землището на [населено място], [община], обл. Б., с площ 8,272 дка. Впоследствие С. И. Р., в качеството на собственик на описаните имоти с НА № 71, том II от 17.02.2006г. е продала същите на Диал инвест Е., ЕИК[ЕИК] за сумата от 1 923 880,00 евро или 3 762 782,22 лв, която е изплатена напълно и изцяло от купувача.

С договор за дарение от 30.03.2006г. С. И. Р. е дарила сина си Д. Р. Д. със сумата от 1 600 000,00 евро или 3 129 328,00 лв. На 20.04.2006г. е извършен банков превод в размер на 1 612 5312, 68 евро или 3 159 276,99 лв., по сметка на надарения Д. Р. Д., съгласно сключения договор за дарение.

Ревизиращият екип е приел, че жалбоподателят и С. И. Р. са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. Направен е извод, че Д. Р. Д. е сключил сделки за дарение чрез НА № 29, том I от 13.01.2006г. и договор за дарение от 30.03.2006г. при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане. Предвид това и на основание чл. 18 от ЗОДФЛ /отм./ във връзка с чл. 14 от ЗКПО тези сделки не са взети под внимание, като за целите на данъчното облагане данъчното задължение е определено все едно сделката по продажбата на процесния имот е извършена от Д. Р. Д. и съпругата му. Тъй като имотът е придобит по време на брака с И. К. Д., от органа по приходите е прието, че е съпругеска имуществена общност по смисъла на чл. 19, ал. 1 от Семейния кодекс, съгласно който вещите и правата върху вещи, както и

паричните влогове, придобити от съпрузите по време на брака в резултат на съвместен принос, принадлежат общо на двамата съпрузи независимо от това, на чие име са придобити.

В изпълнение на указанията, дадени с решение № 820/18.05.2011г. на директора на дирекция О. С. и на основание чл. 46 от ДОПК е направено искане за извършване на проверка по делегация с изх. № 10-24-14-522/08.09.2011г. до [община], дирекция ПАМДТ, с която е изискано да се установи размера на данъчната оценка към датата на продажба - 17.02.2006г. на поземлен имот № 11538.4.73 и поземлен имот № 11538.4.74, находящи се в [населено място], [община], област Б.. Получен е отговор с изх. № 92-00-1757-1/21.09.2011г., съгласно който програмният продукт не може да изчисли каква е била данъчната оценка към датата на продажба през предходни години и след направено сравнение с размера на данъчна оценка на подобни недвижими имоти през 2011г., изчислена с приблизителна точност и предвид посочената в НА № 71, том II, рег. № 1315, дело № 260 от 17.02.2006 г. данъчна оценка с обща стойност 120 242,50 лв., същата е приета за допустима към момента на издаване на съответните удостоверения за данъчни оценки.

На основание чл. 60, ал. 1 от ДОПК ревизиращия екип е възложил извършването на експертиза за определяне на пазарна цена към датата на покупка 21.06.2002г. на имота - изоставена нива, с площ от 8 272 дка., местност Ю.-под пътя, землището на [населено място], Несебърска община. В резултат на направеното искане е получена експертна оценка, изготвена от М. А. Р. - независим оценител, вписана в регистъра на К. на независимите оценители по № 1752/10.08.2009г. След като е приложен метода на сравнимите неконтролирани цени, в съответствие с изискванията на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, § 1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба № 5 от 26.02.1999г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от Министъра на финансите е определена пазарна стойност на имота към дата 21.06.2002 г. в размер на 129 300,00 лв.

На основание чл. 24, ал.1 и ал. 3 от ЗОДФЛ /отм./ е формирана данъчна основа в размер на 1 820 269,86 лв., представляваща разлика между продажната цена на недвижимия имот, съответно 1 881 391,11 лв. /1/2 от 3 762 782,22 лв./ и по-високата от фактическата цена на придобиване и актуализираната цена на придобиване по данъчна оценка от НА № 71, том II от 17.02.2006г. в размер на 60 121,25лв. /1/2 от 120 242,50 лв./. Тъй като данъчната оценка и определената пазарна стойност са близки по размер, органът по приходите е използвал за целите на ревизията посочената в НА № 71 от 17.02.2006г. данъчна оценка в размер на 120 242,50лв. или дела за задълженото лице – S т.е. 60 121,25лв., като за продажна цена е приета цената на продажения за 3 762 782,22 лв. имот или S от стойността, представляващ дела за задълженото лице в размер на 1 881 391,11лв.

На основание чл. 35 от ЗОДФЛ /отм./, във връзка с чл.14, ал.3 от ЗКПО е определен дължим данък върху доходите на ревизираното лице за 2006г. в размер на 436 468,77 лв. и лихви за забава в размер на 242 258,99 лв. на основание чл. 55, ал. 1 и ал. 2 от ЗОДФЛ във връзка с чл. 1 от ЗЛВДТДПДВ и чл.175, ал. 1 от ДОПК.

В производството пред административната инстанция е възложена експертиза със задача да определи пазарна цена към датата 21.06.2002г. на придобития от Д. Р. Д. с НА № 180, том II, рег. №1793, дело № 308 недвижим имот - изоставена нива от 8 272дка, трета категория, местност Ю. под пътя в землището на [населено място], Несебърска община, Бургаска област, представляващ имот № 004018 по плана на

земеразделяне и определяне на пазарна цена към 17.02.2006г. на продадения от С. И. Р. с НА № 71, том II, рег. № 1315, дело № 260 недвижим имот - поземлен имот № 11538.4.73 с площ на имота по скица 3 510 кв.м. и поземлен имот № 11538.4.74 с площ на имота по скица 3 361 кв.м. в [населено място], Несебърска община, Бургаска област по кадастрална карта одобрена със заповед № РД-18-48/03.10.2005г. на изпълнителния директора на АК, изменена със заповед № КД-14-02-262/ 09.02.2006г. на началника на СК-Б., с адрес на имота: Ю.-под пътя.

Изготвена е експертиза от инж. М. Г. Д., лицензиран оценител на недвижими имоти, вписан в регистъра на К. на независимите оценители по №[ЕИК] от 14.12.2009г. За изпълнение на поставените задачи е приложен методът на сравнителните стойности, предвиден в приложимата за периода нормативна уредба Наредба № 5/26.02.1999г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. За целта е използвана информация от пазара на недвижими имоти за извършени сделки в района на обекта на ревизия - [населено място], Слънчев бряг, [община], област Б. за периоди месец май и месец юни 2002г., респ. за периоди месец януари и месец февруари 2006г., кадастрална скица на ПИ № 11538.4.73 с площ на имота по скица 3 510 кв.м. [населено място], м.Ю. - под пътя, кадастрална скица на ПИ № 11538.4.74 с площ на имота по скица 3 361 кв.м. [населено място], м. Ю.-под пътя и сателитни снимки с указано местоположение на оценяваните обекти и последвалото им застрояване.

На основание на определената стойност на оценяваните недвижими имоти по приложения метод, констатациите от направения анализ на местоположението, съобщителни и комуникационни връзки, характера на пазара на аналогични недвижими имоти в района на [населено място], Слънчев бряг, Н., както и други сравними части на южното Ч. към 21.06.2002г. и 17.02.2006г., от вещото лице е определена пазарна цена на имота по НА № 180 от 21.06.2002г. в размер на 154 000,00 щатски долара или равностойността в лева 312 575,00 при курс 1,00 долар = 2.02971 BGN към дата 21.06.2002г. и пазарна цена на поземлените имоти по НА № 71 от 17.02.2006г. в размер на 1 305 490,00 евро или равностойността в лева 2 553 316, 00 при курс 1,00 Е. = 1.95583 BGN.

От страна на решаващия административен орган е прието, че за обособяването на двата поземлени имота № 11538.4.73 с площ по скица 3 510 кв.м. и № 11538.4.74 с площ по скица 3 361 кв.м., образувани от поземлен имот - нива в местността Ю.-под пътя с площ 8 262дка, съставляващ имот № 004018, отредени и обсебени в кв. 31 УПИ III - 4018 с площ от 3 510 кв.м. и УПИ IV- 4018 с площ от 3 410 кв.м., съгласно заповед № 892/ 29.09.2005г. на кмета на [община], ревизираното лице е направило разходи, за които не са ангажирани доказателства.

Прието е, че фактическа цена на придобиване по пазарна стойност е в размер на 312 575,00 лв., а продажна цена по реално получената от жалбоподателя стойност в размер на 1 600 000,00 евро или 3 129 325,00 лв., съгласно сключен договор за дарение от 30.03.2006г. Тази сума е счетена за релевантна, независимо от направения по банков път превод на 1 615 312,68 евро. Извършена е корекция на установения с РА данък върху доходите на Д. Р. Д., като е взето предвид, че имотът е придобит по време на брака на

жалбоподателя с И. К. Д. в режим на СИО. Данъчната основа е определена съобразно дела на всеки от съпрузите, а именно по S . Разликата между S от получената от продажбата сума в размер на 1 564 664,00 лв. и определената пазарна цена на придобиване в размер на 156 287,50 лв. е приета за данъчната основа в размер на 1 408 376,50 лв., въз основа на която е определен дължимия за периода данък по реда на чл. 35 от ЗОДФЛ /отм./ в размер на 337 374,36лв.

В настоящото производство е прието неоспорено от страните заключение на съдебнооценителна експертиза. За изготвянето ѝ вещото лице е използвало метода на сравнимите неконтролирани цени, според който неконтролирана сделка е съпоставима с контролирана, ако е изпълнено едно от следните две условия:

1. нито едно от различията (ако съществуват такива) между сравняваните сделки или между лицата, участващи в тях, не би могло да повлияе съществено върху цената на свободния пазар; или
2. могат да се извършат достатъчно точни корекции за елиминиране на съществените последиствия върху цената от тези различия.

Оценката е направена чрез сравняване с поземлени имоти със сходни характеристики, които вече са били обект на прокупо-продажба в реално осъществени неконтролирани сделки в близък период до датата на прехвърляне на процесните имоти. Към експертизата са приложени нотариалните актове, които са използвани при изчисленията, като са записани с номерата на нотариусите, тъй като вписванията са нечетливи. Тъй като е счетено, че информацията от Служба по вписванията-Н. за сделки с аналогични поземлени имоти на процесния имот е недостатъчна вещото лице е изследвало предлаганите за продажба имоти в [населено място] и публикувани във в.Софийски имоти.

Оценката на земята се базира на средни цени на реализирани продажби и предлагани за продажба на терени в района на [населено място] във времеви период близък до датите на сделките за процесните имоти. Отчетено е влиянието върху цената на 1 кв. м. земя на фактори като: местоположение на обекта спрямо сравняваните обекти в рамките на населеното място (район, квартал, местност; градоустройствен статут; възможности за строителство - одобрен застроителен план.

При използването на офертни цени са направени отбивы във връзка с приравняване на характеристиките на аналозите към процесния имот, отбив за оферти с цел постигане на сравнимост с вписаните сделки и избягване на спекулативен елемент при офертирането и приспадане на комисионната на агенции за недвижими имоти.

Пазарната цена към датата 21.06.2002г. на придобития от Д. Р. Д. с н.а. № 180, том II, рег.№ 1793, дело № 308 недвижим имот - изоставена нива от 8272 дка, трета категория, м.Ю. под пътя, землището на [населено място], Несебърска община, Бургаска област, представляващ имот № 004018 по плана за земеразделяне е определена на 321 450 лв.

Пазарната цена към датата 31.01.2006г. на дарените от Д. Р. Д. и съпругата му И. К. Д. в полза на С. И. Р. с н.а. № 29, том I, рег. № 351, дело № 28/31.01.2006 г., недвижими имоти: поземлен имот № 11538.4.73 в [населено място],

[община], област Б., м. Ю. под пътя с площ 3510кв.м, трайно предназначение-урбанизирана, начин на трайно ползване: незастроен имот за курортно-рекреационен обект, представляващ УПИ III-4018 в кв.31 с площ 3510кв.м, съгласно заповед № 892/29.09.2005г. на кмета на [община] и поземлен имот № 11538.4.74 в [населено място], [община], област Б., м. Ю. под пътя с площ 3361 кв.м, трайно предназначение-урбанизирана, начин на трайно ползване: незастроен имот за курортно-рекреационен обект, представляващ УПИ IV-4018 в кв.31 с площ 3410кв.м, съгласно Заповед № 892/29.09.2005г. на кмета на [община] към 31.01.2006г. е определена, както следва: на имот с идентификатор 11538.4.73 - 1 286 626 лв.; имот с идентификатор 11538.4.74 - 1 249 970 лв., общо: 2 536 596 лв.

Пазарната цена към датата 17.02.2006г. на продадените от С. И. Р. с н.а. № 71, том II, рег. № 1315, дело № 260, недвижими имоти: поземлен имот № 11538.4.73 в [населено място], [община], област Б., м. Ю. под пътя с площ 3510кв.м. е определена на 1 317 128 лв., а за поземлен имот № 11538.4.74 в [населено място], [община], област Б., м. Ю. под пътя с площ 3361кв.м. е определена на 1 279 603 лв., общо: 2 596 731 лв.

Съдът възприема така представените пазарни оценки от съдебнооценителната експертизата, назначена в съдебното производство. Същите са много близки по стойност до определените пазарни оценки от експертизата, назначена в производството пред директора на дирекция О. – С.. Експертизата, изготвена за целите на настоящото производство основава изводите си на данни за реално извършени сделки на пазара на недвижими имоти в периоди, сходни с процесните, за което са приложени и нотариални актове. Видно от приложенията към експертизата, назначена в производството пред дирекция О. – С., експертът е основал изводите си на анализ на офертни цени.

Съгласно чл. 18 от ЗОДФЛ за предотвратяване на отклонението от данъчно облагане се прилагат съответно разпоредбите на гл. 1-ва, раздел IV от ЗКПО. По силата на делегацията на закона приложение към отклонение от облагане при сключване на сделки и получаване на доходи от физически лица намира нормата на чл. 14, ал. 1 от ЗКПО (отм.), според която ако една или повече сделки са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане, дължимият данък на лицата се определя, без да се взема под внимание частично или изцяло резултатът от тези сделки.

Друга хипотеза предвижда чл. 13 от същият закон, според чиито текст, ако свързани лица осъществяват търговските, финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на печалбата или доходите, отличаващи се от условията между несвързани лица, печалбата и доходите им се установяват и облагат с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица.

В случаите по чл. 13 и чл. 14 от ЗКПО, когато резултатът за отчетния период на данъчно задължените лица е намален или е отчетена загуба, при определяне на дължимия данък се увеличава финансовият резултат преди данъчно преобразуване със сумите, произтичащи от търговски и финансови взаимоотношения или от тези сделки.

В случая между страните не е налице спор, че съгласно н.а. № 180, том II, рег.№ 1793, дело № 308/21.06.2002г., Д. Р. Д. придобива изоставена нива от 8,272 дка, трета категория, м. Ю. под пътя, землището на [населено място], Несебърска община, Бургаска област, представляващ имот № 004018 по плана за земеразделяне. С н.а. № 29, том I, рег. № 351, дело № 28/31.01.2006 г. Д. Р. Д. и съпругата му И. К. Д. даряват на С. И. Р. следните недвижими имоти: поземлен имот № 11538.4.73 в [населено място], [община], област Б., м.Ю. под пътя с площ 3510кв.м, трайно предназначение-урбанизирана, начин на трайно ползване: незастроен имот за курортно-рекреационен обект, представляващ УПИ III-4018 в кв.31 с площ 3510кв.м, съгласно Заповед № 892/29.09.2005г. на кмета на [община] и поземлен имот № 11538.4.74 в [населено място], [община], област Б., м. Ю. под пътя с площ 3361кв.м, трайно предназначение-урбанизирана, начин на трайно ползване: незастроен имот за курортно-рекреационен обект, представляващ УПИ IV-4018 в кв.31 с площ 3410кв.м, съгласно Заповед № 892/29.09.2005г. на Кмета на [община]. С н.а. № 71, том II, рег. № 1315, дело № 260/17.02.2006г. С. И. Р. продава на Диал Инвест Е. описаните по-горе недвижими имоти. Дължимата сума е заплатена от купувача на имота по банкова сметка на С. Р. открита в ТБ И. АД-кл. С.. Впоследствие, с нотариално заверено пълномощно, вписано в регистъра на нотариалните заверки с № 1311 от 17.02.2006г. на нотариус С. А. с рег. № 208 на Нотариалната камара С. Р. упълномощава сина си Д. Д. да се разпорежда с парични средства, които са налични в собствената ѝ банкова сметка. С Договор от 30.03.2006г. (заверен на същата дата от нотариус Р. С. с рег. № 096 на Нотариалната камара) С. Р. обещава да дари 1 600 000 евро на сина си. Установено е, че съгласно същият договор дарителят е дарил Д. Д. със сумата от 161 531,68 евро, получена чрез банков превод на 20.04.2006г. Не е спорно, че Д. Р. Д. и С. И. Р. са свързани лица, по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК. Между лицата е сключен договор за дарение. Не може обаче да се обоснове тезата, че този договор следва да се разглежда като сключен при условия, различни от тези между несвързани лица. Доколкото се касае за дарствено намерение няма разлика в клаузите на договора, които да го правят по-благоприятен в случаите когато лицата, които го сключват са свързани. По силата на договора за дарение, съгласно чл. 220 от ЗЗД с договора за дарение дарителят, независимо дали е „свързано” лице с дарения или не отстъпва веднага и безвъзмездно нещо на дарения, който го приема. Всяка допълнителна клауза би променила естеството на договора и той не би се третираше като дарение. По тази причина и не следва да се приема тезата, че е налице хипотезата на чл. 13 от ЗКПО /отм/. вр. чл. 18 от ЗОДФЛ/отм/, според чиито текст, ако свързани лица осъществяват търговските, финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на печалбата или доходите, отличаващи се от условията между несвързани лица, печалбата и доходите им се установяват и облагат с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Налице са условия за приложението на чл. 14, ал. 3 от ЗКПО /отм/, вр. чл. 18 от ЗОДФЛ/отм/, съгласно който когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка данъчното задължение се определя при условията, които биха възникнали, ако е осъществена прикритата сделка. Между Д. Д., съпругата ми

И. Д. и С. Р. е сключен договор за дарение на недвижими и е прехвърлена собствеността върху същите. Няколко месеца след сключването на договора за дарение е сключен друг такъв между Д. Д. и С. Р., с който С. Р. дарява на сина си парична сума, приближаваща като стойност цената на прехвърлените недвижими имоти. При тези факти може да се изведе заключението, че фактически осъществената сделка между страните е договор за покупко-продажба на недвижимо имущество, прикрита чрез договор за дарение. Сключването на договор за дарение вместо договор за покупко-продажба се обяснява с по-благоприятния режим, според действащия към момента на осъществяване на сделките ЗОДФЛ. Съгласно чл. 12, ал.2 от ЗОДФЛ/отм/ не се смята за доход полученото при продажба или замяна на имущество, придобито по наследство, завет, дарение и на реституирано имущество, както и наследствата и даренията. Следователно, след като е получила чрез дарение продадените от нея недвижим имоти, то получената за тях цена няма да се третира като доход за целите на ЗОДФЛ. От друга страна, съгласно ч. 12, ал.1, б. „б“ от ЗОДФЛ/отм/ не подлежат на облагане доходите от продажба или замяна на до два недвижими имота, които не са основно жилище на продавача, както и селскостопански и горски имоти независимо от броя им, ако времето между придобиването и продажбата или замяната е повече от 5 години. В случая имотите са придобити през 2002г. и отчуждени през 2006г. Изминалото време е по-малко от пет години, поради което доходът от продажба подлежи на облагане по реда на ЗОДФЛ /отм/. Посредством сключването на договор за дарение вместо договор за покупко-продажба на недвижим имот и впоследствие на получаването на парична сума като дарение, което не се третира като доход за целите на ЗОДФЛ, се постига избягване облагането на цената на прехвърлените недвижими имоти. Действително, съгласно чл. 20 от ЗЗД при тълкуването на договорите трябва да се търси действителната обща воля на страните. Отделните уговорки трябва да се тълкуват във връзка едни с други и всяка една да се схваща в смисъла, който произтича от целия договор, с оглед целта на договора, обичаите в практиката и добросъвестността. В случая, предвид получаването от страна на Д. Д. на парична сума от С. Р., в кратък период от време след сключване на договора за дарение на недвижимите имоти и на приблизителна стойност колкото е пазарната им цена не може да се приеме, че договорът за дарение е сключен с дарствени намерения, а дарената сума от С. Р. на Д. Д. следва да се третира като плащане.

На основание на изложеното настоящата инстанция приема, че избягване от данъчно облагане се постига посредством сключения договор за дарение между Д. Д., И. Д. и С. Р., а не както е приел ревизиращия орган, посредством осъществената впоследствие от С. Р. сделка по продажба на придобитото имущество. Д. Д. не е страна по тази сделка и същата може да се осъществи без неговото волеизявление. Жалбоподателят е избегнал заплащането на данъчно задължение като е сключил договор за дарение на недвижимите имоти, за които е установено, че впоследствие е получил парична сума като цена. Ирелевантно за конкретния спор е обстоятелството от къде е получената сумата, която С. Р. е дарила на сина си. Същественото е, че тази сума покрива цената на получените от нея като дарени недвижими имоти.

Съгласно чл. 10, т. 7 от ЗОДФЛ/отм/ подлежат на облагане доходите, произхождащи от продажба и замяна на недвижимо имущество, пътни, въздухоплавателни и водни превозни средства. Съгласно чл. 24, ал. 1 от ЗОДФЛ/отм/ 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. В случая като продажна цена следва да се разглежда установената пазарна такава на недвижимите имоти, към датата на договора за дарение – 31.01.2006г.. Разликата между пазарната оценка и реално получената сума от Д. Д. не следва да се облага, тъй като е възможно същата да е предоставена от С. Р. с дарствени намерения. Актуализираната цена на придобиване на имуществото следва да се приеме, че е установената от експертизата пазарна цена към 21.06.2002г., тъй като, видно от полученото от [община], дирекция ПАМДТ писмо с изх. № 10-24-14-522/08.09.2011г., програмният продукт за определяне размера на данъчни оценки не може да изчисли каква е била данъчната оценка към датата на продажба през предходни години.

В случая е безспорно, че недвижимият имот е прехвърлен на С. Р. във вид, който се отличава от вида, в който е бил придобит през 2002г., за което от страна на Д. Д. са направени подобрения. При доказан размер на разходите, същите следва да се прибавят към цената на придобиване на недвижимия имот, тъй като са вложени в извършените подобрения, в резултат на които е повишена цената. От страна на жалбоподателя не са ангажирани доказателства за конкретно извършени такива разходи. Назначена е съдебно техническа експертиза с поставени от жалбоподателя задачи: След запознаване със събраните по делото доказателства и извършване на нужните справки в съответните институции, които имат отношение за изготвяне на заключението, да се даде заключение относно следните въпроси: От гледна точка на действащите нормативни документи през 2005г. каква е процедурата за промяна предназначение на земеделска земя, в конкретния случай изоставена нива от 8 272 дка, трета категория, местност Ю. под пътя землището на [населено място], Несебърска община. Бургаска област, представляващ имот № 004018 по плана на земеразделяне и каква е стойността на държавните такси, които се заплащат на съответните общински и държавни служби и на съответното електроразпредително дружество и ВиК ?; От гледна точка на действащите нормативни документи през 2005 г. каква е стойността на дължимите такси за съгласуване на ПУП на процесния имот и таксите, които се заплащат на Е.. РИОКОЗ. РИОСВ, Напоителни системи ЕАД, Акт за категоризация на земеделската земя, КАТ и др. по предписание ?; Каква е стойността на дължимите държавните такси и такси при промяна статута на процесния имот за разглеждане на преписката в Областна дирекция Земеделие ?; Каква е средната пазарна стойност за изработването на Проект за ПУП /подробен устройствен план/ на процесния имот, изчислен съгласно Методика за определяне на размера на възнагражденията за предоставяне на проектантски услуги в устройственото планиране и в инвестиционното проектиране, приета от Извънредното Общо събрания на К. на архитектите в Б. ?; След извършена промяна на предназначението на земеделски земи за неземеделски нужди какви по вид и размер такси се

заплащат по Закона за кадастъра и имотния регистър за нанасяне на новообразуваните имот в кадастъра ?.

Съдът намира, че така представеното заключение на съдебно техническата експертиза, независимо че не е оспорено от страните не следва да бъде взето предвид при определяне на заплатените разходи за подобрения на имота. Вещото лице е изследвало теоретично как би следвало да се е провела организацията по промяна на предназначението на имота, подобряване на инфраструктура, снабдяване с документация и др., но тези заключения не водят до безспорен извод, че такси в точно посочения размер са били заплатени или е са направени разходи от категорията на описаните.

По делото са представени следните документи, удостоверяващи извършването на дейностите по промяна на предназначението на процесния имот: мотивирано предписание по чл. 135 ЗУТ с изх. № 94-00-0842 от 11.07.2005 г на [община].; становище от арх. В. Д. - главен архитект на [община] с вх. № 94-00-0842 от 11.07.2005 г. до кмета на [община].; Удостоверение с изх. № 324 от 29.09.2005 г. издадено от [община]; препис - извлечение от протокол № 29 от 08.09.2005 г. на Общински експертен съвет при [община]; градоустройствен проект и обяснителна записка за ЧИПУП-ПРЗ на ПИ 4017 и 4018; заповед № 892 от 29.09.2005 г. на [община]; писмо изх. № 4377 от 10.11.2005 г. на МОСВ. РИОСВ - Б.; решение № БС-469-ПР от 10.11.2005 г. за преценяване на необходимостта от извършване на оценка на въздействието върху околната среда.; решение № 13 от 10.11.2005 г. на МЗГ, О. - [населено място]; заповед № КД-14-02-435 от 22.12.2005 г. на Агенция по кадастъра -Б.; заповед № КД-14-02-262 от 09.02.2006г. на Агенция по кадастъра -Б.; заповед № КД-14-02-263 от 09.02.2006г. на Агенция по кадастъра -Б.; удостоверение за поливност изх. № РД-939 от 20.10.2005 г. на Напоителни системи ЕАД клон Б.. От същите е видно, че след закупуването на имот № 004018, м. Ю. под пътя, землището на [населено място], Несебърска община, Бургаска област е проведена процедура през 2005г. по изработване на ПУП, съответно одобрен със заповед на кмета на [община]. Въз основа на одобрения ПУП е променено предназначението на земята - промяна на трайното предназначение на земеделска земя в имоти на урбанизирана територия за изграждане на курортно строителство и начин на трайно ползване на поземлените имоти - за друг курортно-рекреационен обект. Посочените дейности несъмнено са били финансирани и са реализирани разходи, но предвид липсата на доказателства съдът не може да признае техния размер, защото следва да се позове на предположения, а не на удостоверени факти.

На основание на изложените по-горе съображения съдът намира, че данъчната основа по реда на чл. 24, ал.1 от ЗОДФЛ/отм/ следва да се формира като разлика между установената пазарна цена на недвижимия имот към датата на дарението от Д. Д. и И. Д. към С. Р. – 31.01.2006г. - 2 536 596,00 лв. и актуализираната пазарна цена на имота към датата на придобиване - 321 450,00 лв. Имотът е придобит в режим на съпругеска имуществена общност, поради което данъчната основа следва да се определи съобразно дела на всеки от съпрузите, а именно по S . Разликата между S от получената от продажбата сума в размер на 1 268 298,00 лв. и определената пазарна

цена на придобиване в размер на 160 725,00 лв. формират данъчната основа в размер на 1 107 573,00 лв., въз основа на която следва да се определи дължимия за периода данък по реда на чл. 35 от ЗОДФЛ /отм./ в размер на 265 181,52лв. Жалбата следва да се отхвърли в останалата част като неоснователна.

С оглед изхода на спора на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК на страните по делото следва да се присъдят разноски, съобразно отхвърлената, съответно уважената част от жалбата. Направените по делото разноски от страна на Д. Р. Д. са в размер на 9910,00лв., съобразно представения по реда на чл. 80 ГПК списък и доказателствата за заплатен адвокатски хонорар. На ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на минималното адвокатско възнаграждение, съгласно 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:

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт № [ЕГН]/15.02.2012г., издаден от Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., изменен с решение № 3024/21.12.2012г. на директора на дирекция Обжалване и управление на изпълнението при Централно управление на НАП, като установения резултат по ЗОДФЛ /отм./ за периода 2006г. в размер на 337 374,36 лв., ведно със съответни лихви определя на 265 181,52лв., ведно със съответни лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Д. Р. Д., срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/15.02.2012г., издаден от Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., изменен с решение № 3024/21.12.2012г. на директора на дирекция Обжалване и управление на изпълнението при Централно управление на НАП в останалата част.

ОСЪЖДА Националната агенция по приходите да заплати на Д. Р. Д., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция [населено място], [жк], ет.1, ап.4, сума в размер на 2120,59 (две хиляди сто и двадесет лева и 59 ст.), представляваща направените във връзка с делото разноски.

ОСЪЖДА Д. Р. Д., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция [населено място], [жк], ет.1, ап.4, да заплати на Национална агенция за приходите сума в размер на 5753,63лв.(пет хиляди седемстотин петдесет и три лева и 63ст.) 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.

Административен съдия:

