

РЕШЕНИЕ

№ 789

гр. София, 09.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 16.01.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **10475** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Е. Х. Г. срещу Ревизионен акт № Р-22220319000519-091-001/14.07.2020г., потвърден с Решение №1484/25.09.2020г. на Директор на Дирекция “ОДОП”.

Делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ, след като Върховният административен съд с Решение №10234/14.11.2022г. отменя Решение № 6300/02.11.2021г. на АССГ по дело №10986/2020г., като приема, че РА не е нищожен и е издаден от материално компетентен орган по приходите.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на обжалвания ревизионен акт. Твърди се, че неправилно органите по приходите са приели, че е налице отклонение от данъчно облагане, тъй като извършеното прехвърляне на дружествените дялове от жалбоподателя към „Емко Груп“ АД е реструктуриране на „Емко“ ООД и няма за цел смяна на крайното данъчно задължено лице, още по малко с тази сделка да се цели отклонение от данъчно облагане и единствено собственик, както преди прехвърлянето, така и след това е Е. Х. Г. и неговият син. Действителният собственик на прехвърлените дружествени дялове са едни и същи физически лица. Посочва се още, че органите по приходите не са отчетли, че прехвърлянето на дялове се подчинява на специална правна уредба в чл.129 от ТЗ. Жалбоподателят възразява срещу квалифицирането на разликата между установената при ревизията пазарна цена на закупените недвижими имоти и договорената пазарна цена като непаричен доход по смисъла на чл.10, ал.1 от ЗДДФЛ и прилагането на чл.33 от ЗДДФЛ, въз основа но

който е начислено допълнително данъчно задължение на основание чл.48, ал.1 вр. с чл.17 и чл.33 от ЗДДФЛ.

В съдебно заседание, жалбоподателят Е. Х. Г. се представлява от адвокат С., който поддържа жалбата и претендира разноски в размер на 15 597 лева, съгласно представен списък на лист 11 от делото.

Ответникът - Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" при ЦУ на НАП С. се представлява от юрисконсулт В., която оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение за три инстанции и платена държавна такса за касационно обжалване по списък, представен на лист 17 от делото общо в размер на 51 211,28 лева.

Административен съд София-град, след като прецени събраните по делото доказателства, съобрази доводите, възраженията и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със ЗВР №Р-22220319000519-020-001 от 25.01.2019г., е възложено извършване на ревизия на Е. Х. Г. за определяне на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчен период от 01.01.2017г. до 31.12.2018г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22220319000519-092-01/14.01.2020г. 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-22220319000519-091-001/14.07.2020г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” 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.

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 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 декември на всяка от ревизираните години, движение по притежавани банкови сметки, закупени недвижими имоти и МПС и др. В отговор от жалбоподателя са представени документи, подробно 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 „СОФИЙСКА ВОДА“ АД, до „ТОПЛОФИКАЦИЯ-СОФИЯ“ ЕАД, до „ЧЕЗ ЕЛЕКТРО БЪЛГАРИЯ“ АД, до „А1 БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, до „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, до БТК ЕАД, всички застрахователни дружества. В отговор са представени документи, които са обсъдени 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 и ревизиращите органи са изготвили сравнителни таблици за 2017г. и 2018г., 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.

1. След направена справка в Търговския регистър за „ЕМКО“ ООД, ЕИК[ЕИК] е установено, че дружеството е вписано в регистъра на търговските дружества с Решение №1 от 13.07.1992 г. на Софийски градски съд, към настоящия момент дружеството е с капитал 105 000,00 лв., разпределен между съдружниците „ЕМКО ГРУП“ АД, ЕИК[ЕИК] и Х. Г.. С решение на общото събрание на съдружниците на „ЕМКО“ ООД от 02.08.2017г. е взето решение за увеличаване на капитала на „ЕМКО“ ООД 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 10.11.2017г. Е. Г. прехвърля на „ЕМКО ГРУП“ АД правото си на собственост върху 50 дружествени дяла с номинална стойност всеки от тях по 100,00 лв. от капитала на „ЕМКО“ ООД срещу продажна цена в размер на 5 000,00 лв., съпадаща с номинала на дяловете.

Органите по приходите са установили, че „ЕМКО ГРУП“ АД е вписано в Търговия регистър към Агенция по вписванията на 02.11.2017г. 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. 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. Направено е заключение, че жалбоподателят и „ЕМКО ГРУП“ АД 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 това е констатирано, че ревизираното лице не е декларирало облагаем доход от продажбата на дружествените дялове от капитала на „ЕМКО“ ООД, тъй като същите са продадени по номинална стойност. Според органите по приходите, тъй като жалбоподателят и „ЕМКО ГРУП“ АД 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/. Органите по приходите са посочили, 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 „ЕМКО“ ООД 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.

В тази връзка ревизиращият екип е извършил преглед на годишния финансов отчет на „ЕМКО“ ООД 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 разликата в размер на 73 092 000,00 лв. /312 023 000,00 лв. минус 239 931 000,00 лв./, която разлика представлява пазарната, чистата стойност на активите и е приета за пазарна цена на 1 050,00 дяла от капитала на „ЕМКО“ ООД, определена по метода на „Чистата стойност на активите“. Прието е, че пазарната стойност на един дружествен дял от капитала на „ЕМКО“ ООД е в размер на 69 611,43 лв. /73 092 000,00 лв./1050 дяла = 69 611,43 лв./.

Съпоставяйки така определената пазарна цена на продадените от Е. Х. Г. 50 дяла от капитала на „ЕМКО“ ООД в размер на 69 541 818,57 лв. /50 дяла * 69 611,46 лв./ с размера на договорената между жалбоподателя и „ЕМКО ГРУП“ АД продажна цена на дружествените дялове по номинал в размер на 5 000,00 лв., органите по приходите са приели, че положителната разлика в размер на 3 475 571,30 лв. /3 480 571,50 лв. – 5 000,00 лв./ представлява реализиран облагаем доход от продажба на дялове по реда

на чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ.

След като са разгледали подаденото срещу РД възражение, при издаване на РА органите по приходите приели, че в РД неправилно е извършена съпоставката на активите и пасивите въз основа на годишния финансов отчет на дружеството към 31.12.2017г., а е следвало тази съпоставка да се извърши въз основа на междинен финансов отчет на дружеството към 30.11.2017г. – края на месеца, през който е извършена сделката. Посочено е, 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.

Издателите на РА са извършили преглед на представения с възражението междинен баланс на „ЕМКО“ ООД към 30.11.2017г., междинен отчет за приходите и разходите към 30.11.2017г., междинен отчет за собствения капитал към 30.11.2017г., оборотна ведомост за месец 12.2017г., 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 „ЕМКО“ ООД и са приели, че пазарна цена на дяловете на „ЕМКО“ ООД /1050 броя/, изчислена по метода „Чиста стойност на активите“ 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 30.11.2017г. в размер на 272 769 000,00 лв./ и сумата на задълженията на дружеството към 30.11.2017г. /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 „ЕМКО“ ООД е в размер на 38 842,86 лв. /4 078 5000 : 1050 = 38 842,86 лв./, т.е. пазарната цена на продадените от Е. Х. Г. 50 дяла от капитала на „ЕМКО“ ООД е в размер на 1 942 143,00 лв.

С оглед направеното възражение срещу РД е прието, че сумата в размер на 69 441 918,57лв., определена в РД като доход от продажба на дружествени дялове, не представлява облагаем доход от продажба на дялове от капитала на „ЕМКО“ ООД по смисъла на чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ, прилагайки разпоредбата на чл. 77 от ЗДДФЛ, респ. същата не следва да се включва в годишната данъчна основа за облагане по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017г. Отделно от това, на основание чл. 60, ал. 1 от ДОПК, с Акт за възлагане на експертиза №Р-22220319000519-01-001/18.03.2020г. е възложена експертиза със задача определяне на пазарната цена на дружествените дялове от капитала на „ЕМКО“ ООД към датата на настъпване на данъчното събитие – 10.11.2017г. Експертизата е възложена на Е. К., експерт от списъка на НАП №б и на 29.05.2020 г. с Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза № Р-22220319000519-145001/29.05.2020г. е прието заключението на експерта, в което е посочено, че по конкретното възлагане е приложен първия от ранжираните по сила методи на оценка, съгласно Наредба № Н-9 от 14.08.2006г. 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 14.08.2006г. 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 „ДУНАРИТ“ АД и „АВИОНАМС“ АД, посочени са критериите за съпоставимост и същите са подробно анализирани. Съобразявайки националните и международните оценителски стандарти експертът е ползвал корекционни коефициенти за ефективност на пазарните множители, като с този тип корекции се цели да се елиминират разликите в равнищата на ефективност на оценяваното предприятие и неговите аналози. Отчитайки всички относими показатели и 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 „ЕМКО“ ООД и е оформил предложение за пазарна цена на мажоритарен и на миноритарен пакет при нормална ликвидност от капитала на „ЕМКО“ ООД, както следва: предложение за пазарна цена на миноритарен пакет, представляващ 4,76 % от капитала на „ЕМКО“ ООД, притежаван от Е. Г. – 50 броя дялове * 6 951,11 лв. /дял/ = 347 550,00 лв. или 347 560,00 лв. /към цяло число, кратно на 10 лв./

Съпоставяйки определената пазарна цена на продадените от Е. Х. Г. 50 дяла от капитала на „ЕМКО“ ООД в размер на 347 560,00 лв. с размера на договорената между жалбоподателя и „ЕМКО ГРУП“ АД продажна цена на дружествените дялове в размер на 5 000,00 лв., от издателите на РА е прието, че е налице положителна разлика в размер на 342 560,00 лв., която представлява реализиран облагаем доход от продажба на дялове по смисъла на чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ.

В резултат, при определяне на годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017г. е включена сумата в размер на 342 560,00 лв., представляваща доход от продажба на дружествени дялове по чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ.

2. Органите по приходите са установили, че за периода 2017 г. на жалбоподателя са изплатени доходи от дивиденди от „ЕМКО“ ООД в размер на 38 835 854,99 лв. През 2017 г. е направено прихващане на задължения за плащане на дивидент от „ЕМКО“ ООД към Е. Х. Г. със задължение по предоставен заем от жалбоподателя по силата на договор за заем от 25.07.2017г. в размер на 26 680 000,00 лв. и прихващане на задължение за дивидент към Е. Х. Г. срещу вземане на „ЕМКО“ ООД по фактури за продажба на недвижими имоти в размер на 4 117 954,99 лв. Установено е, че на основание Решения на едноличния собственик на капитала на „ЕМКО“ ЕООД, описани подробно на стр. 45, 46 и 47 от РД, е взето решение натрупаната и неразпределена печалба за периода от 2011 г. до 2016 г., общо в размер на 150 540 000,00 лв. да бъде разпределена под формата на дивидент в полза на съдружника Е. Г.. Посочено е, че съгласно Решения на общото събрание от 06.10.2017г., 24.10.2017г., 30.10.2017г., 02.11.2017г. е взето решение поради липса на парични средства в „ЕМКО“ ООД сумата за разпределения дивидент общо в размер на 5 100 000,00 лв. да бъде изплатена чрез прехвърляне на правото на собственост на недвижими имоти, притежавани от дружеството, в полза на жалбоподателя. Установено е, че в резултат на тези решения на общото събрание на дружеството е извършено прехвърляне на имоти в полза на Е. Г. с нотариални актове, подробно описани на стр. 49-50 от РД. Отбелязано е, че част от нотариалните актове, освен за прехвърляне на право на собственост върху имоти, са оформени и като Нотариални актове за прехвърляне на собственост на недвижими имоти, вместо

изпълнение на парично задължение. От жалбоподателя са представени експертни оценки за определяне на пазарните цени на всички прехвърлени в негова полза имоти. Представените експертизи не са кредитирани от органите по приходите и на основание чл. 60 от ДОПК е възложена експертиза за определяне на пазарната цена на прехвърлените на Е. Г. имоти. В резултат на изготвената експертиза органите по приходите са установили, че договорената в нотариалните актове цена се различава от определената пазарната цена по възложената от ревизиращите органи експертиза със сумата в размер на 2 072 853,00лв., която разлика е приета за съществена. Направен е изводът, че въпреки, че няма конкретни критерии за преценка на това кое отклонение от пазарната цена е значително, органите по приходите са приели, че посочените цени на недвижимите имоти по нотариалните актове се различат с близо една трета от определената пазарна цена по експертната оценка. Според ревизиращите органи това е явно, а не пренебрежимо разминаване и не такова, дължащо се на обичайните колебания на цените на даден пазар. В РД е прието, че посочената разлика в размер на 2 072 853,00 лв. представлява извършено прихващане на разпределени дивиденди от „ЕМКО“ ООД срещу задължение за изплащане на суми за дивиденди и посочената сума е отразена в приходната част на съпоставката на доходи и разходи за 2017 г. и съответно в разходната част. Същата не е включена при определянето на данъчната основа за облагане по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017г.

С възражението срещу РД жалбоподателят е изтъкнал, че неправилно сума в размер на 2 072 853,00 лв. е включена в разходната част на извършената съпоставка между доходите и имущество и направените разходи. С оглед на това издателите на РА се посочили процесната сума в РА като непаричен доход по смисъла на чл. 10, ал. 2 от ЗДДФЛ, като същата е приета за целите на съпоставката за получен доход /постъпление/, но не и като извършен разход. Отделно от това, издателите на РА са приели, че сумата в размер на 2 072 853,00 лв. трябва да бъде включена в данъчната основа за облагане по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017г. Подчертано е, че жалбоподателят като съдружник в „ЕМКО“ ООД и „ЕМКО“ ЕООД са свързани лица. В РА е направено заключението, че извършената експертиза за определяне на пазарната цена на имоти, които са прехвърлени на Е. Г. във връзка с разпределяне на дивидент, доказва, че имотите са прехвърлени на цени значително по-ниски от пазарните и за данъчни цели са налице условията за отклонение от данъчно облагане. Посочено е, че при изготвянето на експертната оценка са определени реални пазарни цени, като е приложен методът на сравнимите неконтролирани цени, съгласно Наредба № Н-9/14.08.2006 г.

С оглед изложеното е направен изводът, че сумата в размер на 2 072 853,00лв., представляваща разликата между определената в експертизата пазарна цена на недвижимите имоти, за които плащането е извършено чрез прихващане на вземания на жалбоподателя за дивидент, и продажната цена на имотите, посочена в нотариалните актове, представлява непаричен доход по чл. 10, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, и следва да бъде включен в данъчната основа за облагане по чл. 17 от ЗДДФЛ.

Съответно са определили дължим данък по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 207 285,30 лв. и лихви за забава.

По делото е прието заключението на съдебно – оценителна експертиза, която е определила пазарните стойности на имотите, предмет на спора – общо девет броя. Съдът няма основания да не я кредитира, тъй като я преценя като професионално изготвена и изчерпателна. След като е определило пазарните стойности вещото лице е изготвило и сравнителна таблица (на лист 370 от делото при първоначалното му разглеждане от АССГ) между договорената продажна цена, посочена в нотариалните

актове за продажба и определената от експертизата. Общата стойност на всички имоти по пазарна оценка възлиза на 3 887 900лв., а цената по документи за собственост е 3 488 806лв.

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 ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА.

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 допуснати съществени процесуални нарушения.

1.С решение от 02.08.2017г. общото събрание на съдружниците на „ЕМКО“ ООД увеличава капитала от 5000 на 105000лв., чрез записване на нови 1000 дружествени дяла от по 100 лева всеки, от съдружника Х. Е. Г.. Към 02.11.2017г. „Емко груп“ АД е с капитал 50000лв. и съдружници Е. Х. Г. и Х. Е. Г., като всеки притежава по 25 0000 акции с номинална стойност 1 лев. На 10.11.2017г. с договор (на лист 326 от административната преписка, приложена по делото) Е. Х. Г. продава на „ЕМКО ГРУП“ АД 50 дружествени дяла от по 100 лева всеки в „ЕМКО“ ООД. Т.е. безспорно е установено, че е налице договор за прехвърляне на дружествени дялове от 10.11.2017г. вписан в Търговския регистър, съгласно който жалбоподателят е извършил прехвърляне на притежаваните от него дружествени дялове от капитала на „ЕМКО“ ООД на „ЕМКО ГРУП“ ООД по номинална стойност в общ размер на 5 000,00 лв. Дяловете са прехвърлени на свързано дружество „ЕМКО ГРУП“ АД, от което Е. Г. притежава 50 % от акциите. Следователно, безспорно е също, че жалбоподателят и „ЕМКО ГРУП“ АД са свързани лица по смисъла на параграф 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК.

Единствено обстоятелството, че процесната сделка е сключена между свързани лица, не може да бъде основание да се приеме, че при същата е налице отклонение от данъчно облагане.

Разпоредбата на чл. 77 от ЗДДФЛ сочи, че 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/. Съгласно 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. Съгласно 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.

Както следва от разпоредбите чл.15 и чл.16 от ЗКПО, до отклонение от данъчно облагане могат да доведат само конкретни условия, при които са сключени сделките

и които оказват влияние върху размера на данъчната основа. Доказателствената тежест за това обстоятелство е на органите по приходите. В случая те не са се справили с нея в процеса. Няма законова забрана дружествените дялове да се продават по тяхната номинална стойност. В случая, след 10.11.2017г. и в резултат на процесния договор Е. Г. притежава дялове от капитала на „ЕМКО“ ООД вече не пряко като съдружник, а непряко – чрез „ЕМКО ГРУП“ АД, в което пък е мажоритарен акционер. Поради това, според съда не е налична хипотезата на чл.15 от ЗКПО, както са приели органите по приходите. Не се доказва, че двете свързани лица Е. Г. и „ЕМКО ГРУП“ АД са сключили договора при условия, които са повлияли върху размера на данъчната основа, тъй като Е. Г. като фактически (но не и юридически) собственик на „ЕМКО“ ООД не може да бъде задължен за целите на фиска да продаде сам на себе си на пазарна цена, реализирайки печалба. Въпреки подробно развитата в РА и в Решението на Директора на дирекция ОДОП нормативна аргументация – направено е позоваване на множество разпоредби от ЗКПО, ЗДДФЛ и ТЗ, последното противоречи на нормалната търговска практика и представлява житейски нонсенс, поради което ревизионният акт, в частта, в която е начислено допълнително данъчно задължение върху годишната данъчна основа на основание чл.48, ал.1 вр.- с чл.17 и чл.33 от ЗДДФЛ в размер на 34 256 лева със съответните лихви за просрочие се явява незаконосъобразен и следва да се отмени. В изложения смисъл са и мотивите на Решение №976/30.01.2023г. на ВАС – Осмо отделение по дело №6379/2022г. по идентичен случай.

2. Със сумата 2 072 853,00 лв. органите по приходите са извършили завишаването на доходите на ревизираното лице, като са квалифицирали дохода като непаричен такъв и съответно са определили дължим данък по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 207 285,30 лв. и лихви за забава, като са приели, че жалбоподателят, придобивайки имущество, в случая имоти от „ЕМКО“ ООД, които са на цена много по-висока от разпределения му дивидент, се е обогатил имуществено, като е получил непаричен доход. Взета е предвид съществената разлика между определената пазарната цена на имотите по извършената в хода на ревизията експертна оценка и продажната цена, посочена в нотариалните актове, прието е, че е налице отклонение от данъчно облагане за сделки между свързани лица.

От изготвената и приета по делото Съдебно – оценителна експертиза и по специално сравнителната таблица по б. Б на последната страница от заключението се установява, че индивидуалните и общата стойност на прехвърлените имоти по документи не е по-ниска с близо една трета (35,62%) от пазарната оценка, както са приели органите по приходите. Констатира се разлика от 399 094лева - общата стойност на всички имоти по пазарна оценка възлиза на 3 887 900лв., а цената им по документи за собственост е 3 488 806лв. Не се споделят възраженията на процесуалния представител на ответника във връзка с приетото от експертизата. Вещото лице се е запознало с материалите по делото и е извършило оглед на процесните имоти, а пазарната оценка е съобразило с допустимите методи за определяне на пазарните цени по §, т.10 от ДР на ДОПК и Наредба №Н-9/14.08.2006г. за реда и начините на прилагане на методиките за определяне на пазарните цени.

Съгласно чл. 77 от ЗДДФЛ 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. Чл. 16., ал.1 от ЗКПО постановява, че 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. При прилагане на чл.16 от ЗКПО, настоящият съдебен състав счита за законосъобразно да бъдат завишени доходите на ревизираното лице, с установената по делото разлика между общата стойност на всички имоти по пазарна оценка и цената им по документи за продажба, която е 399 094 лева и представлява непаричен доход за жалбоподателя и съответно следва да се определи допълнително дължим данък по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017г. в размер на 39 909,40 лева и съответните лихви, които съдът изчислява на 9 054,58 лв.

По разноските, които се претендират от двете страни, във връзка с частичното уважаване на жалбата съдът на жалбоподателя следва да присъди съответно изчислени разноски в размер на 13020 лв. /тринадесет хиляди и двадесет лева/, а на ответника се дължи, съответно на отхвърлената част от жалбата юрисконсултско възнаграждение за трите инстанции, които до момента са разглеждали делото, определено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения във вр. с чл. 161, ал.3 ДОПК в размер на 5997 /хиляда деветстотин деветдесет и девет/ лева и съответната част за платената държавната такса за обжалване пред ВАС - 281 лева , или общо 6278 /шест хиляди двеста седемдесет и осем/ лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК АССГ, 11 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Е. Х. Г. Ревизионен акт № Р-22220319000519-091-001/14.07.2020г., потвърден с Решение №1484/25.09.2020г. на Директор на Дирекция "ОДОП", в частта на определения допълнително с него за 2017г., на основание чл.48, ал.1 вр. с чл.17 и чл.33 от ЗДДФЛ данък над сумата от 39 909,40 лв. до пълния размер от 241 541,30 лв., както и в частта на лихвите за забава, над сумата от 9 054,58 лв. до пълния им размер от 54 802,74 лв, установен с РА.
ОСЪЖДА Е. Х. Г. да заплати на „Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение и разноски на размер на 6278 /шест хиляди двеста седемдесет и осем/ лева.

ОСЪЖДА „Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП да заплати на Е. Х. Г. направени разноски в размер на 13020 лв. /тринадесет хиляди и двадесет лева/.

Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: