

# РЕШЕНИЕ

№ 2939

гр. София, 29.04.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 16.12.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **7883** по описа за **2020** 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 Ж. Ж. Ж. от [населено място], [улица], ет.10, ап.54, ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-22221419001499-091-001/08.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., мълчаливо потвърден чрез непроизнасяне при обжалването по административен ред от Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва допълнително определеното му задължение за данък върху доходите на физическите лица за 2013 г. в размер на 4 439,13 лв. ведно с лихва от 2 490,31 лв. Намира, че същите са установени в противоречие с относимите материалноправни норми и ангажираните доказателства. Оспорва изготвената при ревизията оценка на недвижим имот с мотива, че при нея не са приложени методите на § 1, т.10, б."а" ДОПК и Наредба Н-9 от 14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, доколкото не с посочени пазарни аналози. Отрича тезата на ревизиращите органи за наличие на отклонение от данъчно облагане. С оглед на горното отправя до Съда искане за отмяна на РА и за присъждане на разноските по делото. В с.з. жалбоподателят не се явява и не изпраща представител. Представя писмена защита с подробни съображения.

Ответникът – Директорът на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, в с.з. чрез

юк.М. оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Жалбата е подадена в срок против РА, мълчаливо потвърден по административен ред чрез непроизнасяне на решаващия орган. Жалбата до Директора на дирекция ОДОП-гр.С. е постъпила при решаващия орган на 29.04.2020 г. (л.30), и от тази дата е започнал да тече 60-дневният срок за произнасянето му по чл.155, ал.1 ДОПК. След като в този срок Директорът на дирекция ОДОП не е постановил решение, е формирал мълчаливо потвърждаване на РА. В този случай едномесечният срок за съдебно обжалване на акта е започнал да тече от 30.06.2020 г. - чл.156, ал.5 ДОПК. Жалбата е подадена на 17.06.2020 г., което е видно от положения вх.№ 53-04-566 (л.4). Подадена е от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221419001499-020-001/12.03.2019 г., издадена от В. В. В. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на задължения за годишен данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за 2013 г. За ревизиращи органи са определени П. П. Б.-Д. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и М. И. Ч. - инспектор по приходите. ЗВР е връчена на 22.04.2019 г. чрез лицензиран пощенски оператор, като е определен срок за завършване на ревизията до два месеца, считано от датата на връчване на същата. Заповедта е изменена със ЗИЗВР № Р-22221419001499-020-002/21.06.2019 г., издадена от органа, възложил ревизията. Със същата е удължен срокът за завършване на ревизията до 23.08.2019 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.27).

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221419001499-092-001/26.09.2019 г., връчен на 11.10.2019 г. чрез лицензиран пощенски оператор. Ревизията е приключила с РА № Р-Р-22221419001499-092-001/26.09.2019 г., издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д. - ръководител на ревизията.

При ревизията е установено, че през ревизирания период жалбоподателят е местно физическо лице по смисъла на чл.6 ЗДДФЛ, пенсионер и в системата на НАП няма данни да е било в трудовоправни или извън трудовоправни отношения с работодател. Лицето няма подадена ГДД по чл.50 ЗДДФЛ за 2013 г. За лицето няма подавани справки по чл.73 ЗДДФЛ от платци на доходи.

С Протокол № Р-22221419001499-П.-001/10.05.2019 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършвана проверка за съпоставка на имуществото и доходите на жалбоподателя за 2013 г.

До ревизираното лице е изготвено Уведомление по чл.124, ал.1 ДОПК № Р-22221419001499-113-001/10.05.2019 г., връчено на 27.05.2019 г., като е определен

14-дневен срок за вземане на становище. Лицето не е представило документи и обяснения и не е взело становище.

В отговор на връчено му искане за представяне на документи и писмени обяснения, задълженото лице е представило документи, от които и от информацията, съдържаща се в информационната система на НАП, е установено следното:

С нотариален акт № 68/2010 г. жалбоподателят заедно със съпругата си И. Д. А. е придобил недвижим имот, представляващ сграда с площ 37 м<sup>2</sup>, и S ид.ч. от дворно място с площ 480 м<sup>2</sup>, в което е построена сградата, находящи се в [населено място], местност М. чешме, ул."Прибой-Г." №14, за сумата 24 000 лв.

С нотариален акт № 187/18.04.2013 г. жалбоподателят заедно със съпругата си И. Д. А. е продал описания недвижим имот, за сумата 26 000 лв.

При ревизията е изготвена съпоставка между доходите и разходите на ревизираното лице.

А. В частта на получените приходи са включени:

1. получени приходи от пенсия за прослужени години и старост в общ размер 5 038,05 лв.

2. получени суми от продажба на недвижимо имущество: За целите на ревизията задълженото лице е декларирало приходи в размер на 26 000 лв. от продажбата на недвижим имот в [населено място], местн. "М. чешме", ул."Прибой-Г." №14, с НА № 187/18.04.2013 г., придобит през 2010 г. Имотът е в съсобственост със съпругата му, с която са в режим на СИО и за жалбоподателя доходите от продажбата са определени в размер на 13 000 лв.

За определяне пазарна цена на процесния имот е възложена експертиза с Акт за възлагане на експертиза с № ПФ-22221218000018-01- 001/05.06.2018 г. Експертизата (л.90) е изготвена от инж.М. П., като е определена пазарна цена на имота в граници от 88 293,99 лв. до 122 649,47 лв. Като пазарна цена за целите на ревизионното производство е приета определената максималната цена в размер на 122 649,47 лв., като при определянето и са отчетени следните факти и обстоятелства: имотът е във вилно селище Г., м.Прибой, [населено място], характерът ѝ е жилищна сграда, т.е. ваканционен имот с опция за използване за търговска цел.

Така за ревизираното лице е приет приход от продажбата на имота в размер на 61 324,74 лв., поради факта, че същият е в режим на СИО със съпругата му И. Д. А..

В рекапитулацията доходите са определени в размер на 66 362,79 лв.

Б. В частта на получените разходи са включени:

1. разходи, за закупени стоки и заплатени услуги съгласно справка в програмен продукт V., в размер на 302,30 лв.

2. разходи за платени местни данъци и такси по касов път в полза на Столичната община, в размер 153,75 лв. за имот в [населено място], [улица], ет.10, ап.54

3. разходи за платена топлинна енергия в размер на 744,62 лв., за вода в размер на 190,90 лв., за електроенергия в размер на 282,65 лв. за същия имот

4. разходи за живот, като по данни на НСИ за издръжка на домакинство в размер на 6 453 лв., за живот на задълженото лице е приета S от определения разход за домакинство, т.е. 3 226,50 лв.

В рекапитулацията разходите са определени в размер на 4900,72 лв.

Ревизията е направила извода, че не се установява несъответствие между придобитото имущество и получени приходи от ревизираното лице за 2013 г.

Наред с това ревизията е установила, че задълженото лице е извършило продажба на

недвижим имот, който доход е облагаем по реда на ЗДДФЛ и за същия лицето не е подало ГДД. Ревизията се е позовала на несъответствие между получения доход от продажения имот по НА и определената пазарна цена на същия имот съгласно изготвената експертна оценка. Така ревизията е приела наличието на обстоятелства по чл.77 ЗДДФЛ: сделка, сключена при условие, чието изпълнение води до отклонение на данъчно облагане и прилагане на пазарни цени. На основание чл.77 ЗДДФЛ във вр.с чл.16 ЗКПО е прието наличие на отклонение от данъчно облагане и ревизията е определила годишна данъчна основа в размер на 44 392,27 лв., формирана от продажбата на S от недвижимо имущество така: от определената при ревизията продажна цена от 61 324,74 лв. е извадена покупната цена от 12 000 лв., като е получена положителна разлика 49 324,74 лв. и от нея с приспаднати 10% разходи (4 932,47 лв.). При данъчна ставка от 10% е определен дължим данък в размер на 4 439,23 лв.

На основание чл.175 ДОПК за невнесената в срок сума е определна лихва от 2 436,05 лв.

Недоволен от така издадения ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред. Към жалбата е приложил експертна оценка (л.13), в която е определена пазарна цена на процесния недвижим имот към 15.05.2020 г. – 28 400 лв. При обжалването по административен ред е формирано мълчаливо потвърждаване чрез непроизнасяне от Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП.

По делото беше допусната съдебно-оценителна експертиза с в.л. А. А., която даде заключение за пазарната оценка към 2013 г. на процесния недвижим имот, находящ се в [населено място], местн. "М. чешме", ул."Прибой-Г." №14 – при използване само на метода на сравнимите неконтролирани цени цената е в размер на 21 265,26 лв. без ДДС; при комбинация от метода на сравнимите неконтролирани цени при определяне пазарната стойност на дворното място и метода на увеличената стойност за определяне пазарната стойност на сградата, цената е в размер на 22 493 лв. без ДДС.

По делото беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с в.л. К. К., която даде заключение по следните задачи:

1. Налице ли е облагаем доход от продажбата на недвижимия имот, извършена с нотариален акт № 187/18.04.2013г, изчислен като разлика между пазарната цена без ДДС, определена от съдебно оценителната експертиза.

2. Ако отговорът на въпрос № 1 е положителна разлика, да изчисли какъв е размера на дължимият данък и лихвата за забава до датата на РА.

Съдът кредитира експертните заключения като даващи отговор на поставените задачи, професионално, компетентно и безпристрастно изготвени. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Вещите лица са отговорили изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти.

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120,

ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентни за целта органи на приходната администрация.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е

усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в

дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

Съдът констатира, че независимо от изпратеното на жалбоподателя уведомление по чл.124, ал.1 ДОПК, ревизията не е извършена по особения процесуален ред на чл.122 ДОПК. Данъчната основа не е определена по реда на чл.122, ал.2 ДОПК, а по общия ред. Ревизията е определила данъчната основа като е съобразила само правилата на ЗДДФЛ. След като ревизионното производство не се е развило по реда на чл.122 и сл. ДОПК, не е налице законовата презумпция на чл.124, ал.2 ДОПК за вярност на фактическите констатации в РА.

#### **По приложението на материалния закон Съдът намира следното:**

Правният спор по делото се свежда до това имала ли е основание ревизията да включи в данъчната основа за облагане за 2013 г. сумата от продажбата на недвижимия имот и правилно ли е определила размера на тази сума.

В ЗДДФЛ няма легално определение на понятието доход, както няма легално определение на понятието облагаем доход, като в разпоредбата на чл.10 от закона са регламентирани видовете доходи според два различни класификационни критерия - според източника на дохода (ал.1) и според формата на получаването/плащането му (ал.2). По аналогия от разпоредбите на СС 18, определящ дефиницията за приход на предприятие в счетоводен аспект и при съобразяване с посочената норма на чл.10 ЗДДФЛ следва да се приеме, че

доходът е икономическо понятие, което обхваща получени от конкретно физическо лице оценени в пари права, които водят до нарастване на имуществения комплекс на това лице чрез нарастване на активите или намаляване на пасивите му, тоест положително изменение в имуществото на физическото лице (в този смисъл Решение № 1647/08.02.2017 г. на ВАС по адм.дело № 1008/2016 г. и Решение № 5998/18.05.2016 г. на ВАС по адм.дело № 8288/2015 г). Разпоредбата на чл.8, ал.5б, т.10 ЗДДФЛ определя като доходи от източник в Република България, доходите от използване, продажба, замяна или друго прехвърляне на недвижимо имущество, включително на идеална част или ограничено вещно право върху него, намиращо се на територията на страната.

В ЗДДФЛ указаният доход е посочен като източник на доходи, формиращ годишната данъчна основа за облагане. Анализът на разпоредбата, уреждаща този вид доход, води до обосновавания извод, че той се получава въз основа на съществували, съществуващи и/или развиващи се правоотношения, по повод на които за съответното лице се поражда притежание за оценимо в пари право, като от друга страна по силата на тези правоотношения е породена корелативна връзка платец на доход - получател на доход. Т.е. понятието "източник на доход" предполага наличието на правоотношение, по силата на което за съответното лице е породено вземане за оценимо имуществено право, и/или прехвърлящо такова имуществено право лице или лица, които от гледна точка на данъчния закон се квалифицират като платец на дохода.

За целите на данъчното облагане, за да се обложи или освободи от облагане получен доход, е важно да се докаже неговият характер и основанийето за получаването му. В чл.12, ал.1 ЗДДФЛ е предвидено, че облагаеми по този закон са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закона. Според чл.15 данъчната година е календарната година, а в чл.17 ЗДДФЛ е предвидено, че общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл.25, 30, 32, 34 и 36 ЗДДФЛ, намалена с предвидените в закона данъчни облекчения.

В случая продажбата на процесния имот не попада в изключението по чл.13, ал.1, т.1, б. "а" ЗДДФЛ, защото между датата на придобиването и датата на продажбата не са изминали повече от три години. Следователно доходът от продажбата на имота не е необлагаем.

Основният спорен въпрос е свързан с пазарната цена на имота към момента на продажбата му. Органите по приходите са приели, че пазарната цена на имота към 2013 г. следва да е по-високата от определените от експерта инж.П. граници от 88 293,99 лв. до 122 649,47 лв., т.е. 122 649,47 лв.

Съдът намира подхода на ревизията за неправилен.

"Пазарна цена" е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани – в този смисъл е правилото на § 1, т.8 от ДР на ДОПК във връзка с § 1, т.9 от ДР на ЗДДФЛ.

Съгласно § 1, т.10 от ДР на ДОПК методи за определяне на пазарните цени са: а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба; в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г) методът на транзакционната нетна печалба; д) методът на разпределената печалба.

Редът и начинът за прилагане на методите се определят с наредба на министъра на финансите. В случая това е Наредба Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

В ревизионното производство е дадена оценка, по която вещото лице П. е анализирано само офертни цени. Същественото при този вид цени е това, че цената на реално сключената сделка (каквото е изискването на метода) не може със сигурност да се приеме за равна на

офертата. В процеса на преговори между съконтрагентите винаги се достига до средна цена между офертата и контра-офертата. Това неминуемо води до изкривяване на резултата, установен при ревизията. В този ред незаконосъобразността на приетия от ревизията подход се състои в липса на конкретика при неконтролираните сделки. Съдът намира, че не може да се направи извод, че заключението е годно за определяне на пазарни цени.

Приетата съдебна експертиза е в съответствие с законоустановените методи, като § 1, т.10 от ДР на ДОПК намира приложение. Видно е от приетата по делото СОЕ, че вещото лице е използвало в единия вариант методът на сравнимите неконтролирани цени, а във втория - комбинация от два метода – методът на сравнимите неконтролирани цени и методът на увеличената стойност, като е определена пазарна оценка на недвижимия имот към 18.04.2013 г. в размер на 21 265,26 лв. или 22 493 лв. Съдът намира, че същата следва да бъде кредитирана, тъй като вещото лице се е запознало с конкретни заразни аналози – осъществени сделки.

Следва да се отбележи също, че в случая не се касае за свързани лица, с което законовата разпоредба е изпълнена в цялост.

Съобразено частта на жалбоподателя в правото на собственост (S ид.ч.), полученият от него доход, представляващ пазарната стойност на сградата и поземления имот към 18.04.2013 г. възлиза в единия вариант на СОЕ на 10 632,63 лв. (S от 21 265,26 лв.), а в другия - на 11 246,50 лв. (S от 22 493 лв.). Експертната не е оспорена от страните и Съдът изложи мотиви защо я кредитира. Ето защо тя следва да се приеме и за залегне в основата на правните изводи на Съда.

Съгласно чл.33, ал.1 ЗДДФЛ облагаемият доход от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително на ограничени вещни права върху такова имущество, се определя, като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото се намалява с 10 на сто разходи.

В случая обаче, независимо кой от вариантите на СОЕ ще се приеме, не е налице положителна разлика между продажната цена за дела на жалбоподателя и придобивната цена. След като придобивната цена за частта на жалбоподателя е 12 000 лв., той реализира доход от 10 632,63 лв. или 11 246,50 лв. Ето защо, при наличието на отрицателна разлика, не е налице облагаем доход. В същия смисъл е даденото заключение от ССЕ.

След като ревизионното производство не се е развило по реда за извършване на ревизии по особени случаи – чл.122 и следващите от ДОПК, за органите по приходите не е възникнало правото да определят данъчното задължение като приложат установения в закона размер на данъка към определената от тях данъчна основа. При определянето на данъчната основа органите по приходите е следвало да се съобразят само с правилата, посочени изрично в ЗДДФЛ, а в случая тъкмо тези правила сочат липсата на годен за облагане доход.

По изложените съображения ревизионният акт е незаконосъобразен и следва да бъде отменен изцяло.

Жалбоподателят е направил своевременно (още с жалбата) искане за присъждане на разноски, което при този изход на спора следва да бъде уважено в размер на 610 лв.

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

## **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22221419001499-091-001/08.11.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., с който на Ж. Ж. Ж. от [населено място], [улица], ет.10, ап.54, ЕГН: [ЕГН], е определено задължение за данък върху доходите на физическите лица за 2013 г. в размер на 4 439,13 лв. ведно с лихва от 2 490,31 лв., който акт е мълчаливо потвърден чрез непроизнасяне при обжалването по административен ред от Директора на дирекция

"Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП, да заплати на Ж. Ж. Ж. от [населено място], [улица], ет.10, ап.54, ЕГН: [ЕГН], разноси по делото в размер на 610 лв. (шестстотин и десет лева).

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: