

РЕШЕНИЕ

№ 22180

гр. София, 04.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 08.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мирослава Йорданова-Великова

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **6573** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

С решение № 7833 от 25.06.2024 г. по адм. дело № 2562/2024 г. по описа на ВАС за 24 г. е отменено решение № 412/15.01.2024 г. по адм. дело № 2012 по описа на АССГ за 2023г. в частта с която е отменен ревизионен акт № Р-22002222000437-091-001/19.09.2022 г. на органи по приходите при ТД на НАП – С., относно определените на К. К. К. задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни лица за 2015 г. в размер на 37 139.47 лева и съответните лихви и данък по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ върху годишна данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 3 858.85 лева и съответните лихви и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав.

Като следствие, съдът съобрази:

Производството е образувано по жалба на К. К. К., ЕГН [ЕГН], с посочен по делото адрес за кореспонденция: гр. С., [улица], ет. 2, ап. 2, с предмет – оспорване законосъобразността на РА № Р-22002222000437-091-001/ 19.09.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., в частта, изменена и потвърден с Решение № № 1933 / 09.12.2022 г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК е като следствие от посоченото решение на ВАС, жалбата следва да се квалифицира като редовна и допустима и да се разгледа по същество в частта с която с Р-22002222000437-091-001/19.09.2022 г., издаден от

органи по приходите при ТД на НАП-С., относно определените на К. К. К. задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни лица за 2015 г. в размер на 37 139.47 лева и съответните лихви и данък по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ върху годишна данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 3 858.85 лева и съответните лихви.

Жалбоподателят твърди, че актът е незаконосъобразен в обжалваната му част. Оспорват се установените задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица по реда на Закона за данъка върху доходите на физическите лица, като се поддържа, че неправилно и некомпетентно е извършена оценката на пазарната цена на имотите, разпределени като ликвидационен дял на съдружниците в ликвидираното дружество „ИНЖТАЛАНТ“ ООД. Иска се отмяна на ревизионния акт в обжалваната му част. В проведеното по делото съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Б., който поддържа жалбата и моли РА да бъде отменен. Сочи, че следва да бъде доказана компетентността на органа издал РА, тъй като същата трябва да възниква от заповед по чл. 113, ал. 3 от ДОПК. Претендира разноси.

Ответникът - директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-С., представляван от адв. А., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител.

По съществото на спора, с оглед предмета на служебна проверка, твърденията на страните, данните по преписката и събраните доказателства, съдът съобрази:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002222000437-020-001/ 31.01.2022 г., издадена от Е. М. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (оправомощена със заповед № РД-01-128/ 18.02.2020 г. - л. 19 и сл.) е възложено извършването на ревизия на К. К. К. за определяне на задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. и данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. Ревизията е следвало да завърши в тримесечен срок от връчването на ЗВР. Със ЗИЗВР № Р-22002222000437-020-002/ 05.05.2022 г. и ЗИЗВР № Р-22002222000437-020-003/ 08.06.2022 г., издадени от Е. М. С., срокът на ревизията е продължен до 08.07.2022 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад (РД) № Р-22221017009054-092-001/17.04.2018 г. (л. 166 и сл.), връчен на ревизираното лице на 25.04.2018 г. В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК не е подадено писмено възражение срещу РД.

На жалбоподателя, била извършена предходна ревизия за установяване задълженията за Данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2015г. до 31.12.2018г. и за Данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.01.2015г. до 31.12.2016г., приключила с РА № Р- 22221019002418-091-001/30.09.2021г., отменен с Решение № 15 от 04.01.2022 г. на директора на ДОДОП.

С Протокол № Р- 22002222000437-П.-001/05.05.2022г. са приобщени документи от предходното ревизионно производство.

С Протокол № 1790319/18.04.2022г. е приобщена изготвена техническа експертиза от инж. Д. Б.

С ИПДПОЗЛ № Р- 22002222000437-040 -001/07.02.2022г. - връчено на 09.02.2022г. от

ревизираното лице са изискани документи, доказващи източниците му на доходи и извършените разходи за ревизирия период. Изискана е информация за наличните парични средства в брой към началото и края на ревизирия периода. На 09.03.2022г. и на 13.04.2022г. по ел. път от ревизираното лице са представени писмени обяснения, нотариални актове, договор за наем.

С ИПДПОЗЛ № Р- 22002222000437-040-03/14.06.2022г. – връчено на 15.06.2022г., от ревизираното лице са изискани попълнени Декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за ревизирия период от 2015г. до 2018г. На 29.06.2022г. по електронен път са представени писмени обяснения, Декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за периода 2015г.- 2018г., договор за покупко - продажба на МПС, фактура за покупка на МПС и др.

С Акт за възлагане на експертиза № Р-22002222000437-01-001/ 24.06.2022 г. е възложена експертиза за определяне на пазарна цена по методите съгласно § 1, т. 10 от ДР на ДОПК към датата на придобиване на недвижим имот като ликвидационен дял от „ИНОКС" АД – в ликвидация.

Изготвената експертиза е приета с Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза № Р-22002222000437-145-001/04.07.2022г.

На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, във връзка с установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК на К. К. е изготвено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК № Р-22002222000437-113-001/14.06.2022г. – връчено на 15.06.2022г., съгласно което основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите на 2015г. – 2018г. ще бъде определена по реда на чл.122 от ДОПК.

Определен е 14-дневен срок за вземане на становище и предоставяне на доказателства съгласно изискванията на чл. 124, ал. 1 от ДОПК.

На основание чл. 37 и чл. 57 от ДОПК, в предходното ревизионно производство са изпратени искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица, в това число до Агенция по вписванията; до всички търговски банки в Република България и до застрахователни дружества. Получените отговори са описани в констативната част на РД и са съобразени при извършената съпоставка на доходите и разходите на ревизираното лице.

Извършена е справка в информационната система на НАП за издадени фактури на К. К. от регистрирани по ЗДДС лица, справка за подадени годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ и справка за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения.

Установено е, че К. К. е местно физическо лице, съдружник в „ИНЖТАЛАНТ“ ООД и „РОМЕЛИЯ КОМЕРС 95“ ООД. Член е на съвета на директорите на „ИНДАС“ АД, „ВИДИМА ТУР“ АД, „ИНРАД“ АД и „ИНКОС“ АД.

Установено е, че през 2015 г. К. К., бил съдружник и управител в „ИНЖТАЛАНТ“ ООД. Дружеството е заличено, считано от 08.02.2016 г. в Търговския регистър на Агенция по вписванията. Съгласно данните от подадена в НАП Справка по чл. 73 от ЗДДФЛ с вх. № 224471600287065 от 28.03.2016 г. на лицето са изплатени доходи от дивиденди и ликвидационни дялове по реда на чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 30 349,90 лв., и е удържан данък в размер на 1 517.50 лв.

Установено е, че съгласно Протокол от Общото събрание на съдружниците на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД от 07.12.2015 г. са взети следните решения: Общото събрание на съдружниците на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД на осн. чл. 268. ал. 2 от ТЗ, взема решение

за прехвърляне на отделни обекти от ликвидационното имущество на съдружниците, с което не се увреждат правата на кредитори, както следва:

- Да се прехвърли в собственост на съдружника К. К. лек автомобил марка „Волво“, модел „С40“, цвят – черен с ДК [рег.номер на МПС] , номер на рамата YVIVS14K31F649443;

- Да се прехвърлят в собственост на съдружника К. К. 4 900 /четири хиляди и деветстотин/ поименни акции с право на глас, с номинална стойност 10.00 /десет/ лева всяка една, от капитала на „ИНКОС“ АД;

- Да се прехвърлят в собственост на съдружника К. К. 6 /шест/ акции на приносител, с право на глас, с номинална стойност 100.00 /сто/ лева всяка една, от капитала на „БСК ИНЖЕНЕРИНГ“ АД-ЕИК[ЕИК];

- Да се прехвърлят в собственост на съдружника К. К. и П. Р. П.-ЕГН [ЕГН], при равни квоти недвижими имоти, подробно описани в РД от стр. 55 до стр. 58

Съгласно решението, прехвърлянето на гореописаното имущество следва да се извърши по следните стойности: на леките автомобили по тяхната застрахователна стойност, съгласно удостоверенията за застрахователна стойност; на акциите по тяхната номинална стойност, вписана в Търговския регистър; на недвижимите имоти по тяхната данъчна оценка. Възлага на ликвидаторите на дружеството да прехвърлят собствеността на автомобилите и недвижимите имоти по предвидения в закона ред и нотариална форма, а на акциите с писмен договор. Във връзка с прехвърляне на цитираните имоти от „ИНЖТАЛАНТ“ ООД на К. К. и П. П. е съставен Нотариален акт №47 от 29.12.2015 г.

Установено е още, че с НА № 172 от 17.12.2015 г. за прехвърляне на недвижим имот, в изпълнение на решение на Общото събрание на съдружниците, съгласно Протокол от 07.12.2015 г., К. К. и П. П., в качеството им на съдружници в „ИНЖТАЛАНТ“ ООД в ликвидация, си прехвърлят по 1/2 идеални части от застроен УПИ с площ от 1 260 кв. м., находящ се в [населено място], вилна зона „Горни окол“, ведно със застроена върху имота двуетажна масивна вилна сграда със застроена площ 60 кв. м. вместо изпълнение на парично задължение на ликвидационните дялове на приемателите, на стойност 5 122,80 лв., представляваща еквивалент на данъчната оценка на прехвърления недвижим имот,

В РД е присъединена експертна оценка за определяне на пазарните цени на прехвърлените от „ИНЖТАЛАНТ“ ООД към съдружниците имоти към 29.12.2015 г., изготвена в хода на ревизионното производство на П. П., от която е установено следното:

Недвижими имоти, придобити на 29.12.2015 г., както следва:

А/ Поземлени имоти по плана на [населено място], м. „К. вада“ в кв. 65а, както следва:

- Имот с пл. №2438, с площ от 5 503 кв. м - средна продажна стойност /СПС/ - 1 315 242,00 лв.;

- Имот с пл. №2439, с площ от 1 473 кв. м, СПС - 176 027.00 лв.;

- Имот с пл. №2440, с площ от 992 кв. м, СПС- 46 941,00 лв.;

- Имот с пл. №2449, с площ от 542 кв. м, СПС - 129 540,00 лв.;

Б/ Поземлен имот, находящ се в [населено място] - С. с планоснимачен номер 1 069 от кадастрален лист № Б-9-7-В по скица от неodobрен кадастрален план на [населено място], кравеферма Чепинци, идентичен с парцел ХХІХ от кравеферма „Челници“, с площ от 6 375 кв. м, СПС - 146 432,00 лв.;

В/ Паркомясто №3 - гараж, находящо се в [населено място],[жк], в жилищна сграда на

[улица], в сутерена на сградата, кота - 3.30. със застроена площ /ЗП/ от 16,24 кв. м, СПС - 17 369,00 лв.;

Г/ Паркомаясто №6 - гараж, находящ се в [населено място],[жк], в жилищна сграда на [улица], в сутерена на сградата, кота - 3.30, със ЗП от 16,24 кв. м, СПС - 17 369,00 лв.;

Д/ Офис №1, находящ се в [населено място], в жилищна сграда на [улица], етаж - партер, със ЗП от 39,79 кв. м, СПС - 79 379.00 лв.;

Е/ Офис №2, находящ се в [населено място], в жилищна сграда на [улица], етаж - първи над партер, със ЗП от 61,21 кв. м. СПС - 101 759.00 лв.;

Ж/ Офис №3, находящ се в [населено място], в жилищна сграда на [улица]. етаж - първи, със ЗП от 77.44 кв. м. СПС - 128 076.00 лв.;

З/ Гараж №2, находящ се в [населено място], в жилищна сграда на [улица], етаж - партер, със ЗП от 15,17 кв. м, СПС - 22 600.00 лв.;

И/ Гараж №3, находящ се в [населено място], в жилищна сграда на [улица] , етаж - партер, със ЗП от 15,44 кв. м, СПС - 23 002.00 лв.

Й/ Кафе-клуб, находящ се в [населено място], в жилищна сграда на [улица], етаж - подземен, със ЗП от 45,12 кв. м, СПС - 52 507.00 лв.;

- Недвижим имот, придобит на 17.12.2015 г., както следва: застроен УПИ с площ в размер на 1 260 кв. м, идентичен с УПИ парцел I-34-първи, находящ се във вилна зона „Горни окол“, [община], обл. Софийска, ведно със застроената върху имота двуетажна масивна вилна сграда със ЗП от 60 кв. м, СПС - 19 435,00 лв.;

- МПС, придобито на 29.12.2015 г., както следва: лек автомобил марка „Волво“, модел С40, цвят тъмно син, номер на рамата YV1VS 14K3IF600370, двигател B4184S2123614- средна продажна стойност /СПС/ - 3 476 лв.;

Общата цена на имотите и лекия автомобил към 29.12.2015 г., съгласно експертизата е в размер на 2 279 154,00 лв.

Частта на жалбоподателя от прехвърлените от „ИНЖТАЛАНТ“ ООД имоти е определена на стойност 1 139 577.00 лв., която представлява дивидент, за който данъкът се удържа и внася от предприятието платец на дохода, т. е. от „ИНЖТАЛАНТ“ ООД, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е взето решението за разпределяне на дивидент или в случая до 30.04.2016 г. Така установеният при ревизията доход от разпределените дялове на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД в полза на ревизирания под формата на имоти в размер на 1 139 577.00 лв., според ревизиращия екип се облага с 5% окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ и на това основание е определен дължим данък в размер на 56 978,85 лв.

От „ИНЖТАЛАНТ“ ООД е подадена Декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201 от ЗКПО за 4-то тримесечие на 2015 г., с която е деклариран дължим окончателен данък за изплатени доходи от дивиденти и ликвидационни дялове по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 39 438.75 лв., платен по банков път на 21.01.2016 г.

Органите по приходите са отбелязали, че в декларацията липсват данни за лицата, получатели на доходите. От „ИНЖТАЛАНТ“ ООД не е подадена справка по чл. 73, ат. 1 от ЗДДФЛ за изплатени доходи на физически лица през 2015 г., т.е. не установен размерът на дохода и неговите получатели. „ИНЖТАЛАНТ“ ООД е заличено от ТР на 08.02.2016 г., предвид което не е извършена проверка, с която да се установи как е определен декларираният данък. Отбелязано е, че във връзка с взетото решение от 07.12.2015 г., от „ИНЖТАЛАНТ“ ООД е възложена експертиза за определяне пазарна цена на недвижимите имоти, съгласно която последната е в размер на 843 800.00 лв., т.е. дължимият данък върху ликвидационните дялове следва да е в размер на 42 190,00

лв., а не 39 438,75 лв.

Предвид изложеното е прието, че не са налице доказателства, че декларираният и внесен данък в размер на 39 438.75 лв. от дружеството се отнася за разпределените ликвидационни дялове на К. К..

Прието е още, че „ИНЖТАЛАНТ“ ООД в качеството си на лице платец на доходи от ликвидационни дялове е задължено лице за удържане и начисляване на данък по чл. 38. ат. 1, т. 2, б. „а“ от ЗДДФЛ, което не е изпълнено и по аргумент на противното от разпоредбата на чл. 18. ал. 2 от ДОПК, отговорността за неудържания и невнесен данък в размер на 56 978,85 лв. е на носителя на задължението К. К..

С НА № 22 от 01.02.2016 г. като ликвидационен дял е прехвърлено право на собственост върху поземлен имот с площ 1 620 кв. м, собственост на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД, находящ се в [населено място],[жк], [улица]- по 1/2 на всеки от съдружниците в дружеството – К. К. и П. П.. Материалният интерес по сделката е оценен на 60 699,80 лв., а на прехвърляната S идеална част е 30 349.90 лв. Установено е, че посоченият имот е прехвърлен, съгласно решение на общото събрание на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД от 20.01.2016 г. Органите по приходите са отбелязали, че стойността на имота, разпределен в полза на К. К., представлява дивидент, за който данъкът се удържа и внася от „ИНЖТАЛАНТ“ ООД в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е взето решението за разпределяне на дивидент, а именно до 30.04.2016 г. Пазарната стойност на имота към датата на придобиването - 01.02.2016 г., съгласно техническата експертиза, е в размер на 377 940,00 лв., като частта на К. е в размер на 188 970,00 лв. Дължимият на основание чл. 38 от ЗДДФЛ данък от „ИНЖТАЛАНТ“ ООД е в размер на 9 448,50 лв. Дружеството не е подало декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201 от ЗКПО за изплатени доходи от дивиденди и ликвидационни дялове по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ за първо тримесечие на 2016 г. и не е декларирано дължимият окончателен данък до 30.04.2016 г., поради което е прието, че същият е дължим от К. К..

С подадено възражението срещу РД, от ревизираното лице е представена Данъчна декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201, ал. 1 от ЗКПО с вх. № 2210-1 от 02.02.2016 г. При извършена проверка е установено, че номерът на декларацията не съответства на входящите номера на ТД на НАП, офис „Център“. От данъчно осигурителната сметка на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД е установено, че на 02.02.2016 г. е внесена сумата в размер на 3 034,99 лв., която не е обвързана с декларация.

Предвид горното е прието, че внесената сума не се отнася за удържан данък по чл. 38, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ от „ИНЖТАЛАНТ“ ООД.

В хода на ревизията е представен НА № 165 от 16.11.2016 г., съгласно който „ИНКОС“ АД - в ликвидация, прехвърля като ликвидационен дял на акционера К. К. - 182,77/373 идеални части, и на акционера К. К. - 3,73/373 идеални части, от правото на собственост върху следния, собствен на дружеството прехвърлител недвижим имот, а именно: Поземлен имот, находящ се в [населено място], Столична община, район „В.“, на [улица] площ 382 кв. м. Данъчната оценка на прехвърлените общо 186,50/373 идеални части, от описания по-горе недвижим имот, е в размер на 10 490,30 лв.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че „ИНКОС“ АД е подало Справка по чл. 73 от ЗДДФЛ с вх. № 0253041 от 03.01.2017 г. за изплатени на К. К. доходи от дивиденди и ликвидационни дялове в размер на 10 280,49 лв., за които е удържан данък по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 514,02 лв.

С приетата в входа на ревизионното производство експертиза е определена пазарна цена на целия имот в размер на 568 684,52 лв., съответно 278 655,42 лв. за приспадащите се на К. идеални части. Така установената сума в размер на 278 655,42 лв. е обложена с 5% окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ. Установеният дължим данък от „ИНКОС“ АД е в размер на 13 932,77 лв.

От „ИНКОС“ АД е подадена Декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201 от ЗКПО с за изплатени на К. доходи от дивиденди и ликвидационни дялове в размер на 10 280,49 лв., за които е удържан данък по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 514,02 лв., т.е. остава данък за внасяне размер на 13 418,75 лв.

Констатирано е, че не са представени документи за взето решение от „ИНКОС“ АД за разпределение на имуществото на дружеството в полза на акционерите, като в тази връзка е приета датата на протокола, вписан в нотариалния акт - 10.10.2016 г. Установеният данък на основание чл. 65, ал. 4 от ЗДДФЛ за доходите по чл. 38, ал. 4 от с.з. в размер на 13 418,75 лв. е дължим в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е начислен ликвидационният дял, т.е. до 31.01.2017 г. По изложените вече съображения, във връзка със заличаването в ТР на „ИНКОС“ АД на 19.01.2017 г. е посочено, че задължен по закон за внасяне на данъка е К. К..

Органите по приходите са анализирали имущественото състояние на ревизираното лице, придобитите от него недвижими имоти, събраните данни от трети лица, в това число от държавни органи и институции, получените данни от всички търговски банки и застрахователни дружества, анализирали са движението на парични средства по банковите сметки, чийто титуляр е жалбоподателя и т.н.

Направена е съпоставка между извършените разходи и декларираните и/или получени доходи за ревизираните периоди, като за 2016 г. и 2017 г. е установено, че разходите на ревизираното лице не съответстват на получените доходи, което е отнесено към предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. За данъчни периоди от 2015 г. до 2017 г. по критериите на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е определена данъчна основа за доходи с недоказан произход. Като такива са квалифицирани отрицателните разлики при съпоставката на наличните средства в началото и в края на периода, постъпленията и направените разходи. Установени са и суми, внасяни по банковите сметки на лицето, които са квалифицирани като доходи от други източници по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Паричните преводи са включени в постъпленията и с тях се намалява размера на имущественото несъответствие.

За периода 2015 г. К. К. е заявил разполагаеми средства в брой към 01.01.2015 г. в размер на 193 592,00 лв., а към 31.12.2015 г. - 203 000,00 лв.

След анализ на доходите на К. за периодите от 2010 г. до 2014 г. органите по приходите са приели, че началната разполагаема сума в брой и тази към 31.12. за всеки един от ревизираните периоди е в размер на 5 000 лв.

От страна на ревизираното лице са представени писмени обяснения, в които посочва, че синът му е продал недвижим имот в [населено място] за сумата от 142 100 лв. На 17.11.2006 г. К. К. К. прехвърля 100 000 лв. от продажната цена по банкова сметка на К. К. и на същия ден парите са изтеглени от сметката и са оставени на съхранение в личен сейф в [населено място].

На 30.07.2010 г. К. К. продал недвижим имот в [населено място],[жк] за сумата от 56 000,00 лв., която е съхранявана в личен сейф.

От посочените парични средства, съхранявани през годините в брой, на 26.10.2015 г. са внесени по сметки в „РАЙФАЙЗЕНБАНК“ ЕАД суми, съответно в размер на 50

000,00 евро и 60 000,00 лв.

От ревизираното лице са представени НА №123 от 09.11.2006 г. за продажба на недвижим имот в [населено място], р-н Т., [улица] за сумата от 142 100,00лв., преводни нареждания за извършени преводи от банкова сметка на К. К. по банкова сметка на К. К. и разписки, съгласно които К. К. е изтеглил от банковата си сметка в „БУЛБАНК“ АД за периодите от 22.11.2006 г. до 05.03.2007 г. суми в размер на 67 585,00 лв. За сумата в размер на 32 415,00лв лицето не е представило информация.

След извършена справка в АП органите по приходите са установили, че К. К. е закупил 7 поземлени имота в землището на [населено място], [община] за периода от 01.01.2006 г. до 31.12.2015 г. и е направен извод, че същите са закупени с разполагаемите парични средства в брой.

Установено е още, че К. К. е продал апартамент, находящ се [населено място],[жк], [жилищен адрес]. Относно тази продажба е отбелязано, че не са представени банкови и касови документи, доказващи кога са получени паричните средства и кога са изтеглени. Предвид тез обстоятелства е направен извод, че събраните доказателства не удостоверяват, че паричните средства от продажбата са налични към 01.01.2015 г.

Отбелязано е, че не са представени доказателства, лицето да е разполагало с личен сейф на адрес: [населено място], [улица], тъй като няма данни за периодите от 2006 г. до 29.12.2015 г. К. К. да притежава собствени имоти на посочения адрес. Горепосоченият имот, собственост на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД в ликвидация, е прехвърлен с НА №47 от 29.12.2015 г.

Установено е, че К. К. не е подавал ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2014 г. Извършена е справка, при която е установено, че лицето не е получавало доходи по извънтрудови правоотношения. За периодите от 2010 г. до 2014 г. лицето е получавало пенсия в общ размер на 22 956,39 лв.

За 2015 г. няма декларирани доходи от трудови и извънтрудови правоотношения.

Паричните средства в банковите сметки на К. в началото на 2015г. са установени в размер на 1 126,73 лв. и в края на периода в размер на 191 102,08 лв.

Отразени са доходите от пенсия в размер на 5 038,80 лв. и доходи от прехвърляне на имущество - недвижим имот, представляващ двуетажна жилищна сграда, заедно с отстъпено право на строеж върху държавна земя - УПИ с площ 824 кв. м, находящ се в [населено място], район „Л.“, [улица], съгласно нотариален акт № 150 от 26.10.2015 г., в размер на 100 000,00 лв. За този доход е установено, че не е облагаем на основание чл. 13, ал. 1, т. 1,б. „б“ от ЗДДФЛ.

Анализирани са извлеченията от банковите сметки на К. К., при което е установено, че от лицето са внасяни суми, както следва:

-по сметка №[банкова сметка] в „РАЙФАЙЗЕНБАНК“ ЕАД на 26.10.2015 г. - 50 000,00 евро:

-по сметка №[банкова сметка] на 26.10.2015 г. в „РАЙФАЙЗЕНБАНК“ ЕАД - 60 000,00 лв.;

-по сметка №[банкова сметка] в „АЛИАНЦ БАНК БЪЛГАРИЯ“ АД на 14.10.2015 г. - 15 000,00 лв.

Отбелязано, че не са представени доказателства относно произхода и мястото на съхранение на внесените суми по сметките, в резултат на което е прието, че средства са с неустановен произход. Предвид гореизложеното внесените суми по сметките участват при съпоставката на доходите с разходите за ревизирания период, но същите подлежат на облагане.

На 23.09.2015 г. по банкова сметка на К. К. в „АЛИАНЦ БАНК БЪЛГАРИЯ“ АД е преведена сума в размер на 3 832,00 лв. от Ж. П. Д. П.. Съгласно писмени обяснения преводът е получен във връзка с ремонт на жилище, находящо се в [населено място], собственост на Ж. П. Д. П. /братовчед на съпругата му М. К./. Във връзка с ремонта и необходимостта за плащане на разходите по него, Ж. П. Д. П., който живее в Англия, е превел сумата на К. К..

Органите по приходите са отбелязали, че от ревизираното лице освен дадените писмени обяснения не е представена информация и разходооправдателни документи /квитанции, разписки/ за извършено плащане на лицата, които са извършили ремонта. Посочено е, че сумата е намерила отражение при съпоставката на получените доходи и направените за ревизирания период разходи, но същата подлежи на облагане.

Посочено е също, че през 2015 г. ревизираното лице е придобило недвижими имоти от „ИНЖТАЛАНТ“ ООД — в ликвидация в изпълнение на Решение на Общото събрание на съдружниците от 07.12.2015 г., и на основание чл. 268 ал. 2 от ТЗ, за прехвърляне на отделни обекти от ликвидационното имущество на дружеството, за което е съставен нотариален акт № 47 от 29.12.2015 г., съгласно който имотите се прехвърлят вместо изпълнение на парично задължение — плащане на ликвидационен дял.

Установено е още, че с НА № 172 от 17.12.2015 г. за прехвърляне на недвижим имот, вместо изпълнение на парично задължение К. К. и П. П., в качеството си на ликвидатори на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД, си прехвърлят по 1/2 идеални части от недвижим имот - застроен УПИ с площ от 1 260 кв. м в [населено място], вилна зона „Горни окол“, в едно със застроена върху имота двуетажна масивна вилна сграда със ЗП 60 кв. м.

Така придобитите имоти, представляващи ликвидационен дял от имуществото на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД, не са отразени при съпоставката на приходите и разходите на лицето, тъй като е прието, че за същите не са направени разходи, нито са получени парични средства.

Съгласно НА № 46 от 29.01.2015 г. К. К., заедно с П. Д. и П. П. придобиват от „ИНДАС“ АД УПИ - III за жилищно застрояване в кв. 681- А, с адрес [населено място],[жк], [улица], с площ 1 869,80 кв. м за общата сума от 36 000,00 лв., като всеки от купувачите дължи по 12 000,00 лв. Съответно в разходната част на таблицата е включена сумата от 12 000,00 лв.

Като разходи са отразени всички такива, които са посочени от ревизираното лице в съответните размери, както следва: 23 104,00 лв. разходи за издръжка и живот; 13 199,00 лв. разходи за придобиване и ремонт на МПС: 250,00 лв. - платени суми към трети лица; 2 500,00 лв. разходи за екскурзии; 5 435,00 лв. платени данъци и такси; 1 500,00 лв. медицински разходи и 26 000,00 лв. други разходи. Допълнително от ревизиращия екип са установени 741,77 лв. комунални разходи по фактури от доставчици; 12 000,00 лв. разходи за придобиване на недвижим имот в [населено място], съгласно нотариален акт №46 от 29.01.2015 г. и 12,00 лв. разходи за застраховки, охрана и други.

При съпоставката за 2015 г. ревизиращият екип не е установил превишение на разходите, извършени от К. К., над приходите. Внесените по банкови сметки суми общо в размер на 176 623,50 лв., който са с неустановен произход, са приети за облагаем доход по реда на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Установената данъчна основа, след извършен анализ по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, в размер на 176 623,50 лв. е обложена с данък по реда на чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 17 662,35 лв.

За периода 2016 г. са установени парични средства в банковите сметки на К. съответно в размер на 191 102,08 лв. в началото и в размер на 100 001,37 лв. в края. Отразени са доходите от пенсия в размер на 5 152,32 лв. и доходи от продажба на МПС в размер на 300,00 лв.

Съгласно Постановление от 21.06.2016 г., издадено от ЧСИ, се възлага на „ВОЛИС“ ЕООД недвижим имот, собственост на ревизираното лице. Паричните средства от продажбата в размер на 15 684,20 лв. са използвани за погасяване на задължения към „УНИКРЕДИТ БУЛБАИК“ АД. Предвид тези обстоятелства сумата от 15 684,20 лв. е посочена, както в постъпленията, така и в разходите на таблицата за съпоставка на доходите с разходите за 2016 г.

През 2016 г. лицето е придобило следните недвижими имоти:

Съгласно НА № 165 от 16.11.2016 г. „ИНКОС“ АД в ликвидация прехвърля като ликвидационен дял на акционера К. К. - 182,77/373 идеални части и на акционера К. К. - 3,73/373 идеални части от правото на собственост на поземлен имот, находящ се в [населено място]. [улица].

Съгласно НА № 11 от 01.02.2016 г. „ИНЖТАЛАНТ“ ООД в ликвидация, прехвърля като ликвидационен дял на К. К. 1/2 идеални части от недвижим имот, находящ се в [населено място],[жк], [улица]с площ 1 620 кв. м.

Горепосочените имоти не са отразени при съпоставката на приходите и разходите на лицето, тъй като е прието, че за същите не са направени разходи, нито са получени парични средства.

Като разходи са отразени всички такива, които са посочени от ревизираното лице в съответните размери, както следва: 6 783,00 лв. разходи за издръжка и живот; 646,00 лв. платени данъци и такси; 1 800,00 лв. медицински разходи и 5 863,00 лв. други разходи. Допълнително от ревизиращия екип са установени 7 766,69 лв. комунални разходи по фактури от доставчици. В таблицата, в разходите за придобиване и ремонт на превозни средства, е посочена сумата в размер на 74 791,16 лв. вместо декларираната от лицето 81 756,00 лв. Установено е, че К. К. придобива МПС на обща стойност в размер на 74 791,16 лв. с договор за покупко-продажба №[ЕИК] от 23.11.2015 г., фактура № [ЕГН] от 18.03.2016 г. с данъчна основа в размер на 47 662,76 лв. и ДДС в размер на 9 532,55 лв. и фактура № [ЕГН] от 12.05.2016 г. с данъчна основа в размер на 14 662,76 лв. и ДДС в размер на 2 933,09 лв. от „БАЛКАН СТАР РИТЕЙЛ СОФИЯ“ ЕООД.

За 2016 г. е установено превишаване на разходите над приходите в размер на 1 096,82 лв. - данъчна основа по чл. 122, ал. 2 от ДОПК и е начислен данък по чл. 48, ал. 1 от ДОПК в размер на 109,68 лв.

За 2017 г. К. К. е декларирал доход от наем в размер на 4 694,00 лв., за който е удържан данък в размер на 422,45 лв.; доход от продажба на недвижимо имущество в размер на 17 602,47 лв., за който е деклариран и внесен данък в размер на 493,38 лв., изчислен върху положителната разлика между цената на придобиване и продажната цена с приспадане на нормативно признатите разходи.

В началото на 2017 г. са установени парични средства в размер на 100 001,37 лв. и в размер на 226 909,68 лв. в края на периода.

Отразени са доходите от пенсия в размер на 5 277,00 лв., доходи от наем 4 694,00 лв., както и доходи от продажба на недвижимо имущество в общ размер на 193 627,17 лв.

Относно доходите от продажба на недвижимо имущество са установени следните обстоятелства:

Съгласно представения НА № 69 от 08.03.2017 г. П. Р. П. и К. К. К. продават на Р. К. К. следните свои собствени недвижими имоти, представляващи: Гаражи № 2 и № 3, находящи се в [населено място], Столична община, район „К. село“, в жилищна сграда на [улица], на етаж-партер, със застроени площи съответно от 15,17 кв. м и 15,44 кв. м, за сумата общо от 18 000,00 евро. /по 9 000,00 евро с левова равностойност 17 602,47 лв./ От представените документи в хода на ревизията е установено, че посочените недвижими имоти гараж № 2 и гараж № 3 са придобити вместо изпълнение на парично задължение, съгласно Решение на Общото събрание на „ИНЖТАЛАНТ“ ООД от 07.12.2015 г. и НА № 47 от 29.12.2015 г.

В ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2017 г., подадена на 26.04.2018 г., К. К. е декларирал доходи от продажба на недвижимо имущество, като разлика между продажната цена в размер на 17 602,47 лв. и цена на придобиване - 12 120,54 лв., положителна разлика - 5 481,93 лв. и нормативно-признати разходи - 548,19 лв.

С извършената техническа експертиза са определени пазарни цени на гореописаните имоти към датата на придобиването им 29.12.2015 г., съгласно НА № 47 от 29.12.2015 г. в размер на 22 600,00 лв. за гараж № 2, и 23 002,00 лв. за гараж № 3, обща стойност 45 602,00 лв. Цената на придобиване на имотите от ревизираното лице е в размер на 22 801,00 лв. Прието е, че не е налице облагаем доход по смисъла на чл. 33. ал. 1 от ЗДДФЛ.

Установено е, че К. К. не е декларирал получено авансово плащане по разплащателна сметка в размер на 90 000,00 евро или 176 024,70 лв. на основание сключен на 02.10.2017 г. предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот, съгласно който, страни продавачи по договора са П. П. и К. К., а купувач е „ЪПСКЕЙЛ ЕСТЕЙТС“ ЕООД. Цената на имотите от 1 800 000,00 евро, от които 10% от сумата в размер на 180 000,00 евро се дължи в двудневен срок от сключването му.

В ГДД за 2018 г. в Приложение № 5 за доходи от прехвърляне на права или имущество от ревизираното лице е декларирана продажна цена в размер на 1 760 247,00 лв. /която съответства на 900 000,00 евро/ т.е. цялата продажна цена по предварителния договор от 02.10.2017 г., съгласно който П. П. и К. К. - продавачи и „ЪПСКЕЙЛ ЕСТЕЙТС“ ЕООД - купувач се задължават да прехвърлят недвижими имоти, придобити преди това с НА № 47 от 29.12.2015 г., както следва: поземлени имоти с планоснимачен номер № 2438, № 2439, № 2440 и № 2449 по плана на [населено място], местност „К. вада“, кв. 65а. Цената на имотите е 1 800 000,00 евро, като дължимата от продавача цена ще бъде заплатена, както следва: сума в размер на 180 000,00 евро, представляваща 10% от покупно-продажната цена в срок от два работни дни след подписване, а останалите 1 620 000,00 евро при подписване на НА.

Органите по приходите са отбелязали, че при тези обстоятелства облагаемият доход от продажбата или замяната на недвижимото имущество се формира по реда на чл. 33, ал. 7 от ЗДДФЛ по следната формула: $ОДДГ = \{(ПЦ - ЦП) - 0,10 \times (ПЦ - ЦП)\} \times ЧПП / ПЦ$, където: ОДДГ е облагаемият доход за данъчната година, ПЦ е продажната цена, която в случая е 900 000,00 евро /1/2 от 1 800 000,00 евро/ или 1 760 247,00 лв. ЦП е цената на придобиване, в случая, пазарната цена /имотите са придобити, като ликвидационен дял/ в размер на 833 875,00 лв. /1/2 от 1 667 750,00 лв./ ЧПП - частично получено плащане през данъчната година в размер на 90 000,00 евро или 176 024,70 лв. $ОДДГ = \{(1\,760\,247,00 - 833\,875,00) - 0,10 \times (1\,760\,247,00 - 833\,875,00)\} \times 176\,024,70 / 1\,760\,247,00$ и $ОДЦГ = 83\,373,48$ лв.

Като разходи са отразени всички такива, които са посочени от ревизираното лице в

съответните размери, както следва: 13 147,00 лв. разходи за издръжка и живот; 2 374,00 лв. разходи за придобиване на недвижимо имущество; 9 892,00 лв. разходи за придобиване и ремонт на МПС; 5 950,00 лв. разходи за екскурзии и пътувания; 306.00 лв. платени данъци и такси; 2 500,00 лв. медицински разходи и 43 723,00 лв. други разходи. Допълнително от ревизиращия екип са установени 5 056,43 лв. комунални разходи по фактури от доставчици.

Установено е превишение на разходите и недостиг в размер на 6 258,57 лв.

Годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, получена след анализ по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, е определена в размер на 93 856,65 лв., формирана като сума от следните доходи: доход от наем 4 224,60 лв., доход от прехвърляне на права и имущество в размер на 83 373,48 лв. и недостиг в размер на 6 258,57 лв.

Като краен резултат за 2017 г. е определен данък в размер на 9 385,67 лв., от който 493.00 лв. е внесен, остава дължим данък за внасяне в размер на 8 892,67 лв.

Ревизията приключва с РА № Р-22002222000437-091-001 от 19.09.2022 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Като резултат от проведеното ревизионно производство са установените задължения за:

I. Данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица, определен по реда чл. 38, ал. 4 от ЗДДФЛ за данъчен период 2015 г. в размер на 59 978,85 лв. и лихви в размер на 38 355,58 лв. и за данъчен период 2016 г. в размер на 22 867,25 лв. и лихви в размер на 13 791,76 лв. Допълнително установените задължения произтичат от разпределен ликвидационен дял под формата на недвижимо имущество при заличаване на дружествата „ИНЖТАЛАНТ“ ООД и „ИНКОС“ АД, в който ревизираното лице е било съдружник/ акционер.

II. Данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, определен на основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 17 662,35 лв. и лихви в размер на 11 447,42 лв. за 2015 г.; в размер на 109,68 лв. и лихви в размер на 59,96 лв. за 2016 г.; в размер на 9 385,67 лв. и лихви 884,22 лв. за 2017 г. при деклариран от лицето 493,38 лв. За 2018 г. органите по приходите са установили задължения по ЗДДФЛ в размер на 75 036,16 лв., при декларирани от лицето задължения в размер на 137 362,25 лв. Установен е надвнесен данък в размер на 62 325,84 лв. Допълнително установените задължения произтичат от констатираното несъответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените от него разходи и получени доходи за 2016 г. и 2017 г.; установен доход, с неустановен произход за 2015 г. и доход от продажба на недвижимо имущество през 2017 г. По отношение на ревизираните периоди 2015 г. и 2018 г. не е установено превишение на стойността на извършените разходи над декларираните доходи.

РА № Р-22002222000437-091-001 от 19.09.2022 г. е оспорен по административен ред с жалба вх. № 94-К-338 от 03.10.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1621 от 11.10.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение № 1933 от 09.12.2022 г. РА е отменен в оспорената част на установения резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчен период 2016 г., ведно с начислените лихви.

РА е изменен в оспорената част, както следва:

- за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на

17 662,35 лв. е определен на 3 858,85 лв., ведно със съответните лихви;

- за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. в размер на 9 385,67 лв. е определен на 8 759,80 лв., ведно със съответните лихви;

- за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за 2015 г. в размер на 56 978,85 лв. е определен на 37 139,47 лв., ведно със съответните лихви;

- за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за 2016 г. в размер на 22 867,25 лв. е определен на 18 899,76 лв., ведно със съответните лихви.

РА е потвърден в оспорената част на установения резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчен период 2018 г.

С жалба вх. № 53-04-1126 / 22.12.2022 г., РА е оспорен и по съдебен ред.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-техническа експертиза, която да даде заключение относно пазарната цена за 2015 г./ 2016 г. на следните недвижими имоти:

-имот с пл № 2438, с площ от 5503 кв.м. - средна продажна стойност - 1315 242 лв. или средно 239 лв. на кв.м.

-имот с пл № 2439, с площ от 1473 кв.м. - средна продажна стойност - 176 027 лв. или средно 119 лв. на кв.м.

-имот с пл № 2440, с площ от 992 кв.м. - средна продажна стойност - 46941 лв., или средно 47 лв. на кв.м.

-имот с пл. № 2449, с площ от 542 кв.м. - средна продажна стойност - 129540 лв. или средно 239 лв. на кв.м.;

-недвижим имот № 2509 придобит с НА № 22 от 01.02.2016г. като ликвидационен дял - ПИ с площ 1 620 кв.м., находящ се в [населено място], кв. Г., ул. Обиколна, местност „Обреща“;

-недвижим имот № 319, находящ се в [населено място], р-н В., [улица], придобит като ликвидационен дял при ликвидацията на „ИНКОВ“ АД от К. К. по НА № 165 от 16.11.2016г.

Вещото лице е определило пазарна стойност към 2015/ 2016 г. на отделните обекти, както следва:

-имот № 2438 – 1 820 117,25 лв. или 330,75 лв. на кв.м.;

-имот № 2439 – 158 27,85 лв. или 107,45 лв. кв.м.;

-имот № 2440 – 106 590,40 лв. или 107,45 лв. кв.м.;

-имот № 2449 – 179 266,50 лв. или 330,75 лв. кв. м.;

-имот № 2509 – 191 735,10 лв. или 236,71 лв. кв.м.;

-имот № 319 – 338 932,34 лв. или 1 854,42 лв. кв.м.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

В рамките на проверката по чл.158 от АПК е като следствие от посоченото в решение № 412/15.01.2024 г. на АССГ и решение на ВАС № 7833 от 25.06.2024 г., жалбата следва да се квалифицира като редовна и допустима и да се разгледа по същество в частта с която с РА № Р-22002222000437-091-001/19.09.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., относно определените на К. К. К. задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни лица за 2015 г. в размер на 37 139.47 лева и съответните лихви и данък по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ върху годишна данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 3 858.85 лева и

съответните лихви.

Разгледана по същество жалбата срещу РА е основателна.

Въз основа на установеното е необходимо да се обележи:

Със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. /л.19-20/ на директора на ТД на НАП - С. и на основание чл.11 ал.3 ЗНАП вр. чл.112 ал.2 т.2 от ДОПК е разпоредено функциите на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК, считано от 03.02.2020 г. да се изпълняват от поименно посочени служители, като по т.5 от заповедта е посочен началник сектор „Ревизии“, при ТД на НАП – С., възложил конкретната ревизия – Е. М. С..

Със Заповед №РД-01-466/27.06.2022 г. на директора на ТД на НАП С. /л.96 от адм.д. №2562/24г. на ВАС/, на основание чл. 11, ал. 3, от ЗНАП, вр. с чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, на Е. М. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. са отнети функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, считано от 27.06.2022 г.

Със Заповед № 1639/02.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП /л.95 от адм.д. №2562/24г. на ВАС/, на основание чл. 82а, ал. 1 от Закона за държавния служител Е. М. С. е преназначена от длъжност Началник сектор в ТД на НАП С., дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии – И. К., на длъжността :гл. експерт по приходите в ЦУ на НАП, дирекция „ОДОП“ С., отдел „Данъчно-осигурителна практика“.

В следствие с Решение № Р-22002222000437-098-001/28.06.2022 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка на директора на ТД на НАП С. /л.93 от адм. д. №2562/24г. на ВАС/ и във вр. със Заповед № 1639/02.08.2022 г., на основание 7, ал. 3 ДОПК изземва разглеждането и решаването на Р-22002222000437, СВЪРЗАН С К. К. К. от Е. М. С. в качеството на възлагащ орган, и възлага правомощията по възлагане на Х. Б. М. при Териториална дирекция С. в качеството на възлагащ орган.

Въз основа на установеното е необходимо да се отбележи:

Всяка некомпетентност по определение води до нищожност, без оглед на конкретните обстоятелства /виж т.1 от тълкувателно решение № 2/14.05.1991 г. по гр. д. № 2/1991 г. на ОСГК на ВС/.

„При оспорване на административният акт, преценката за нищожност се свежда до извеждането на един много тежък порок, тежък до степен да направи невъзможно съществуването на акта като такъв. Порокът е толкова тежък, че приравнява административния акт на „правно нищо“, на несъществуващ факт. След като нищожният акт не поражда валидни правни последици, той не би могъл да породи и валидни правни задължения“ /виж тълкувателно решение № 3 от 16.04.2013 г. по тълкувателно дело № 1/2012 г. ОСК на ВАС/.

В същият тълкувателен акт на ВАС е цитирано решение на КС № 5/17.04.2007 г. по к. д. №11/2006 г., съгласно което „Прогресивният характер на легитимацията е възможност да се обжалват административните актове не само когато са налице пряко нарушени права, но и при предстоящо засягане на права.“.

По силата на чл.113 ал.4 от ДОПК, заповедта за възлагане на ревизия не подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт.

Върховния административен съд е постановявал нееднократно, че съгласно изричния текст на чл. 113, ал. 4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс заповедта за възлагане на ревизия не подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт.

Следователно тя не е от кръга актове, които се атакуват отделно по съдебен ред, а би била предмет на разглеждане от административния орган и впоследствие от съда като част от задължителната процедура по издаване на ревизионен акт - като част от данъчно-осигурителния контрол, уреден в глава XV на ДОПК./ в този смисъл виж Определение № 8647 от 21.09.2007 г. на ВАС по адм. д. № 8333/2007 г., Определение № 6386 от 14.05.2010 г. на ВАС по адм. д. № 6349/2010 г., Определение № 12293 от 25.09.2013 г. на ВАС по адм. д. № 12088/2013 г., Определение № 794 от 23.01.2015 г. на ВАС по адм. д. № 106/2015 г., Определение № 13574 от 9.11.2017 г. на ВАС по адм. д. № 11859/2017 г./.

За действителността на обжалвания РА, съдът следи служебно. „При липса на доказателства за компетентност на лицето издало ЗОКО, РА е нищожен и в тази насока е практиката на ВАС, тъй като определеният със същата заповед орган по приходите не разполага с компетентност да издаде ревизионния акт“. / Решение № 4152 от 15.04.2015 г. на ВАС по адм. д. № 7143/2014 г./ РА издаден въз основа на нищожна ЗВР следва да се счита за нищожен. /виж Решение № 5167 от 29.04.2020 г. на ВАС по адм. д. № 12851/2019 г./.

Следователно законосъобразността на Заповедта за възлагане на ревизия е предмет на съдебният контрол, дължим служебно от съда в съответствие с текста на чл.168 ал.1 АПК.

Съдебният анализ следва да се разгледа през призмата на конкретното засягане, но и с оглед предстоящото, бъдещо засягане /визирано в ТР № 3 от 16.04.2013 г. по тълкувателно дело № 1/2012 г.,ОСК на ВАС, чрез препратка към решение на КС № 5/17.04.2007 г. по к.д. №11/2006 г./ с оглед факта, че ЗВР е акта поставящ началото на ревизионното производство.

По силата на чл. 8 ал.1 т.3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс, освен ако е предвидено друго, е териториалната дирекция по седалището на местните юридически лица.

Съгласно нормата на чл.12 ал.6 изр.първо ДОПК изглежда е предвидено друго, а именно, че правилата на 7 ал.1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. С което е въведено изключение и дерогация на общото правило за местна компетентност съгласно чл.8 от Кодекса.

Следва да се посочи, че приложимият ДОПК регламентира два вида компетентност във връзка с правомощието да се образува ревизионно производство, посредством възлагането му със заповед:

От една страна е налице териториална компетентност, чиито обхват, а и дерогации бяха посочени по-горе.

От друга страна, е налице универсална компетентност, обхваща територията на цялата страна, всички лица, задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Същата е обект на регламентация в текста на чл.112 ал.2 т.2 от ДОПК.

Позната е и т.нар извънредна компетентност, ад хок , възникваща съобразно реда и условията на чл.10 ал.9 ЗНАП, която също ще бъде обект на самостоятелен анализ в настоящият съдебен акт.

Така, извън т.нар. извънредна компетентност, очевидно е, че законодателя визираща два

различни типа компетентност, поради което и регламентира реда и условието за надлежното възникване и упражняване на всяка от тях, както и допустимите ограничения по отношение на всяка от тях.

За да възникне универсална компетентност за лице различно от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник, не е достатъчно само да бъде дерогирана местната компетентност, а следва да е налице валидно учредена универсална компетентност. Универсалната компетентност е обект на регламентация в ДОПК – т.е. предмет на самостоятелна нормативна уредба, която не може да бъде допълвана, променяна или преучредявана с административен акт.

Още с ТР № 4 от 22.04.2004г. по т. д. № 4 от 2002г. ОС на ВАС е посочено а в практиката никога не е било и спорно, че „Компетентността на всеки административен орган е нормативно определена. Издаването на административен акт без необходимата компетентност води до нищожност на акта. В някои случаи нормативни актове предвиждат възможност компетентният орган да делегира на други, подчинени нему органи, да упражняват предоставените му правомощия“.

По силата на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, регламентираща универсалната компетентност за издаване за заповеди за възлагане на ревизия, ревизията може да се възлага от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Посочената норма предвижда изрична компетентност за възлагане на ревизия и по отношение на нея, кодекса не допуска изключение, такова, каквото е налице спрямо чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК посредством правилото на чл.12 ал.6 от с.з. Нещо повече - посочената норма на чл. 112 ал.2 т.2 следва да се схваща строго ограничително, в т.ч. и относно това кой може да възлага ревизия, респ. да слага начало на ревизионното производство по отношение на всички видове задължения и всички субекти.

По отношение на тази универсална компетентност, текста на чл.112 ал.3 ДОПК предвижда категорична дерогация от правилото на чл.8. Т.е. налице е универсална компетентност, териториалната не се прилага. С което още по-ясно е подчертан абсолютният и характер. Остава единственият възможен извод, че що се касае до изключителна компетентност, местната е непротивопоставима.

Така, от една страна кодекса ограничава действието на принципа на териториална компетентност по отношение на изпълнителния или определен от него, заместник изпълнителен директор, от друга страна – оправомощава изпълнителния директор с универсална компетентност, която може да делегира на свой заместник.

С оглед правилото на чл.12 ал.6 ДОПК, следва да се приеме, че безспорно принципа на териториална компетентност е ограничен. Това обаче не означава възникване на универсална компетентност на посочените в заповедта лица. Дерогацията на една от двете компетентности, обаче, не води автоматично до придобиване на другата и обратното, върху каквато погрешна фикция е учредена компетентността в настоящият спор.

Предвид правилото на чл. 122 ал.2 т.2 ДОПК, не може да се приеме, че сама по себе си дерогацията на териториалната компетентност следствие от чл.12 ал.6 ДОПК поражда универсална компетентност. Както вече бе посочено, чрез референция към ТР № 4 от 2004г. на ВАС - компетентност възниква само когато е нормативно предвидена.

В съдебната практика и в доктрината е безспорна постановката, че по своята същност

компетентността бива персонална, териториална и материална. В хипотезата на чл.122 ал.2 т.2 от ДОПК и трите вида компетентност са налице и принадлежат само и единствено в полза на изпълнителният директор на НАП с възможност за делегиране на негов заместник.

Процесната ЗВР обаче е издадена от началник сектор „Ревизии“ в ТДНАП – К. /видно от Заповед №1639/02.08.2022 г./, по отношение на лице със адрес в [населено място]. Като резултат, с оглед императивното правило на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, което не може да бъде изменяно и то чрез административен акт, съдът приема, че посоченият орган не разполага с необходимата компетентност.

На следващо място:

Контролното производство е възложено чрез ЗВР издадена от началник сектор „Ревизии“ в ТДНАП – К., оправомощен от директора на НАП.

Със Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП – С., с която на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП вр. чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК са определени конкретни служители, които да изпълняват функциите на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК. Сред тях е и Е. М. С..

На първо място, Заповедта на директора на ТД на НАП С. е постановена на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП. Посочената разпоредба предвижда, че териториалният директор може да възлага със заповед на определени органи по приходите и служители от териториалната дирекция изпълнението на правомощията по ал. 1 и 2, с изключение на тези по ал. 2, т. 2.

В настоящият казус е спорно, дали Е. М. С. е служител на ТД на НАП-К.. По силата на посочената заповед обаче тя се разглежда като служител на ТД на НАП – С.. В тази връзка, следва да се посочи, че възможността един служител в дадена териториална дирекция, да бъде квалифициран като служител на друга, не е чужда на ЗНАП, но същата е възможна само в хипотезата на преминаване в ал.8 на чл.10 от този закон. За да възникне валидно преминаване и като следствие - цялата съвкупност от права и задължения, резултат от осъществяването му, следва да е налице надлежна заповед от изпълнителния директор или определено от него лице, посочваща кои служители от коя в коя ТД на НАП преминават, както и акт на командироване издаден от съответният териториален директор, в съответствие с КТ. Видно от данните по делото, заповедта на директора на ТД на НАП – С. не визира командироването на определени служители, нито е налице заповед на изпълнителния директор на НАП или определено от него лице, което да нарежда преминаване на служители от една ТД в друга ТД на НАП.

В този смисъл посоченият в Заповедта на директора на ТД на НАП – С., Е. С. нито има качеството на орган по приходите в ТД на НАП-С., нито по отношение на нея е приложена процедура по преминаване в посочената дирекция, така, че да се приеме, че е налице валидно учредена компетентност по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК.

На следващо място е налице Решение № Р-22002222000437-098-001/28.06.2022 г. за изнемване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка на директора на ТД на НАП С. с което на основание 7, ал. 3 ДОПК изнемва разглеждането и решаването на Р-22002222000437, свързан с К. К. К. от Е. М. С. в качеството на възлагащ орган, и възлага правомощията по възлагане на Х. Б. М. при Териториална дирекция С. в качеството на възлагащ орган. По преписката не се намират доказателства относно оправомощеното лице Х. Б.. Не са приложени Заповеди във връзка с надлежно опраможаване на последния, от които да става ясно служител в коя

териториална дирекция е лицето Б., каква длъжност заема и на какво основание е оправомощен като възлагащ орган и пр.

Всички посочени заповеди и решения, прочетени, както самостоятелно, така и в съвкупност, налагат извода, че процесният РА е постановен при липса на компетентност на органа, възложил ревизията, респ. действията извършени в рамките на ревизионното производство са осъществени при липса на процесуална предпоставка от категорията на абсолютните, поради което РА е нищожен и като такъв подлежи на отмяна.

Отделно от това, факта, че издател на акта е и лице, за което няма данни, дали отговаря на изискването на чл. 119 ал.2 ДОПК, налага извода, че акта е нищожен и на посоченото основание.

При тази преценка, съобразно текста на чл.160 ал.5 ДОПК, съдът следва да приложи нормата на чл.173 ал.2 от АПК, респ. да изпрати преписката на съответния компетентен орган с указания по прилагането на закона.

Тъй като, настоящето решение установява нищожност на акта на основание – липса на компетентност за възлагане на ревизия и оттам като следствие – издаден РА при абсолютна липса на предпоставки за издаването му, като извършените в ревизионното производство действия са извършени ненадлежно и се считат неизвършени, то съдът преценява, че преписката следва да се изпрати на изпълнителния директор на НАП, който може да възложи пряко извършването на ревизия, да превъзложи това на определен от него заместник, както и да я изпрати по компетентност давайки съответните указания – следствие от настоящето решение и от неговата лична специализирана, компетентна, преценка.

Предвид своевременно направената от жалбоподателя претенция за присъждане на сторените по делото разноски-разходи за юридически услуги, съдът счита, че те следва да бъдат заплатени от ответника в размер на 13 224,00 лв./заплатено адвокатско възнаграждение за съдебно обжалване на РА за двете съдебни инстанции/, съобразно представен списък (решение от 25 януари, 2024г. по дело С-438/22).

С оглед гореизложеното и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК вр. чл.173 ал.2 от АПК, Административен съд София-град, 66-ти състав,

РЕШИ:

ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТТА на № Р-22002222000437-091-001/19.09.2022 г., издаден от Х. Б. М. и Р. Т. З., потвърден с Решение № 1933/09.12.2022г. г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика при ЦУ на НАП. **ИЗПРАЩА** преписката на изпълнителния директор на НАП за администриране и произнасяне съобразно мотивите на настоящето решение.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на К. К. К., ЕГН [ЕГН] сумата от 13 224,00 / тринадесет хиляди двеста двадесет и четири/ лева, разноски за адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба чрез Административен съд София-град до Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от настоящето решение да се изпрати на страните.

Съдия:

