

РЕШЕНИЕ

№ 5411

гр. София, 14.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 14.07.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **3794** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 197, ал. 2 от Данъчно– осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Е. Л. Д. от [населено място], подадена чрез пълномощника ѝ - адв.В. Н. П. от САК, срещу решение № ПО – 58/23.03.2020 г. на Директора на ТД на НАП – С., с което е оставена без уважение подадена жалба срещу Постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки изх. № С200022-023-0000763/04.03.2020г., издадено от главен публичен изпълнител при ТД на НАП – С..

В жалбата са развити доводи за незаконосъобразност на решението и потвърденото с него постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки (ПНПОМ), поради неспазване изискването за форма – отменително основание по чл.146 т.2 от АПК, неправилно приложение на материалния закон, допуснати съществени административно-процесуални нарушения. Конкретно се поддържа, че към момента на издаване на постановлението за налагане на предварителни обезпечителни мерки, ревизията на жалбоподателката практически не е била започнала, поради което очаквания размер на задълженията не е подкрепен с мотиви, основани на изследване на обстоятелства, относими към декларираните и проверените задължения, налични активи и размера им. Посочва се, че искането за налагане на предварителните обезпечителни мерки не е мотивирано както във вр. с основанието, така и относно размера на задълженията, като последният не е основан на нито едно доказателство. Жалбоподателят счита, че основния мотив за налагане на обезпечителните мерки,

свързан с твърдението за наличие на симулативни сделки по нотариални актове за извършени дарения на 7 недвижими имота в периода 2014-2019г., не е подкрепен с доказателства. Правен извод за наличието на симулативни сделки, според жалбата, може да се направи след задълбочено проучване и наличие на безспорни доказателства и то след приключване на ревизионното производство. По отношение на довода за неправомерно изплатен дивидент на жалбоподателката от [фирма], се сочи, че липсват пречки в Търговския закон за авансово изплащане на дивидент, като нормата на чл.247а ал.4 от ТЗ позволява на добросъвестни акционери да задържат неправомерно изплатени дивиденти. Излага доводи за нарушение на принципа за съразмерност, както и за липса на мотивирано и обосновано искане за налагане на обезпечителни мерки. Иска се отмяна на решението и потвърденото с него ПНПОМ. Претендират се разноски за държавна такса и адвокатско възнаграждение по представен списък.

Ответникът - директор на Териториална дирекция на Национална агенция за приходите-С., редовно призован се представлява от юрисконсулт М., която оспорва жалбата и пледира за постановяване на решение, с което да се потвърди оспорения акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на размера на адвокатското възнаграждение, част от претенцията за разноски на жалбоподателя.

СГП редовно призована не се явява представител.

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

Не е спорно по делото, че със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221020001076-020-001 от 25.02.2020 г. на ТД на НАП С. е възложена ревизия на Е. Л. Д. за установяване на задълженията ѝ за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. С искане за предварително обезпечаване на задължения № Р-22221020001076-039-001/02.03.2020 г. на Роза З. - главен инспектор по приходите и ръководител на ревизия до Дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С., е поискано налагане на предварителни обезпечителни мерки на жалбоподателката във връзка с възложената ѝ ревизия. В искането е посочено, че при анализ на получени от ревизираното лице доходи през ревизираните периоди е установено, че съгласно информационната база данни „Справки по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени суми от фирми“ на Е. Д. през 2014г. са изплатени от [фирма] дивиденти по чл.38 ал.1 то ЗДДФЛ в размер на 236 1010 лв. В искането е посочено, че при анализ на подадените от [фирма] за 2014г. ГФО, както и за предходни отчети периоди, е установено изплащане на дивиденти без основание, тъй като дружеството не е извършвало дейност и няма отчетени приходи и разходи от дейността. Тъй като подлежи на разпределение само печалба, посочена в ГФО, приет и одобрен от общото събрание на дружеството, според органите по приходите изплатения дивидент няма правно основание, респ. не е дивидент, поради което изплатените суми са с характера на доходи от други източници по чл.35 т.6 от ЗДДФЛ и са облагаеми с 10 % данък.

На следващо място, съгласно посоченото в същото искане, справка в базата данни на НАП „Агенция по вписванията“, е установила, че Е. Д., заедно с В. Б., е извършвала покупка на недвижими имоти в [населено място], с които след няколко месеца е надарена сестра ѝ М. Л. Д., като в искането са посочени общо 7 придобити имота,

съответно:

1. Придобит на 07.02.2014г. недвижим имот – апартамент от 142,45 кв.м. в [населено място], [улица], вх.Б, ет.5, ап.9, с който на 15.04.2014г. е надарена М. Д..
2. Придобит на 04.06.2014г. недвижим имот – стая от 20 кв.м.на етаж приземен в [населено място], [улица], с който на 25.07.2014г. е надарена М. Д..
3. Придобит на 30.06.2014г. недвижим имот – избено помещение с площ 146,38 кв.м. в [населено място], [улица], вх.Б, ет.5, ап.7, с който на 25.07.2014г. е надарена М. Д..
4. Придобит на 25.09.2014г. недвижим имот – апартамент от 103,82 кв.м., ведно с мазе – 6,45 кв.м. и таван – 7,65 кв.м. в [населено място], [улица], ет.3, ап.2, с който на 17.11.2014г. е надарена М. Д..
5. Придобит на 27.04.2018г. недвижим имот – апартамент от 180,34 кв.м.,мазе и таван, в [населено място], [улица], ет.3, ап.2, с който на 27.07.2018 г. е надарена М. Д..
6. Придобит на 29.06.2018г. недвижим имот – апартамент от 179,83 кв.м. в [населено място], [улица], ет.4, ап.3, с който на 27.07.2018г. е надарена М. Д..
7. Придобит на 03.05.2019 г.. недвижим имот – апартамент от 372,89 кв.м. в [населено място], [улица], ет.2, с който на 22.11.2019 г. е надарена М. Д..

За тези сделки в искането се сочи, че са симулативни дарения, при които волята на страните е била да извършат покупко-продажба на имотите, без да декларират доходи от извършените продажби, попадащи в обхвата на нормата на чл.12 от ЗДДФЛ вр. с чл.13 от същия закон. С оглед на тези преценки е определен облагаемият доход на ревизираното лице и определен данък в размер на 138 036 лв. за 2014г., 232 017 лв. за 2018г. и 366 225 лв. за 2019г.

За предполагаем очакван размер на бъдещите вземания в искането за предварително обезпечаване на задълженията е посочен ДДС в размер на 759 888 лв. и лихва за забава от 99 207 лв.към 02.03.2020 г.В заключителната част на искането е посочено, че налагането на предварителни обезпечителни мерки е необходимо с цел предотвратяване на сделки с имущество на ревизираното лице, вследствие на които събирането на задълженията ще бъде невъзможно или значително ще се затрудни.

Издадено е ПНПОМ по чл.121, ал.1 ДОПК изх. No С200022-023-0000763/04.03.2020г. на главен публичен изпълнител при ТД на НАП С., с което на жалбоподателката са наложени следните обезпечителни мерки: възбрана върху конкретно посочени 3 броя недвижими имоти, притежавани от Е. Д., както следва:

1. апартамент с адрес на [улица], ет.4, ап.3 в [населено място], придобит с нот.акт от 24.08.2018г. с данъчна оценка по нот.акт 239 769,90 лв.,
2. апартамент с адрес г.С., [улица], ет.2 с площ 379,89 кв.м. придобит с нот.акт от 22.11.2019г. с данъчна оценка 553 524 лв. и
3. апартамент с адрес [населено място], [улица], ет.5 ап.8, с площ 142,45 кв.м., придобит с нот.акт от 30.04.2014г. и с данъчна оценка 244 498,40 лв.

Общата стойност на всички възбранени недвижими имоти по посочената данъчна оценка възлиза на 1 037 792,30 лв.

Представена от жалбоподателката и приета като доказателство по делото е справка от имотния регистър към Агенция по вписванията за извършени сделки от Е. Д., с предмет недвижими имоти и вещни права върху тях (л.25-44), неоспорена от ответника, за периода 01.01.1992г. – 24.03.2020г.

За да потвърди ПНПОМ с обжалваното решение No ПО-58 от 23.03.2020 г.,

горестоящият орган е приел, че постановлението е издадено от компетентен орган, въз основа на мотивирано искане на орган по приходите, в установената форма и съдържание и при спазване на изискванията по чл.121, ал.1 и ал.3 ДОПК. Посочил е, че публичният изпълнител, в условията на обвързана компетентност, възприема доводите на ревизорите за предполагаемия размер на бъдещите публични задължения във вр. с представянето или липсата на доказателства, обосноваващи преценката за симулативни сделки и за неправомерно получен дивидент, като тези въпроси са предмет на разглеждане по същество в ревизионното производство. Тъй като в случая този предполагаем размер е посочен, като е посочено и притежаваното от лицето недвижимо имущество, с това съдържание на постановлението за налагане на предварителни обезпечителни мерки, нормата на чл.121 от ДОПК е спазена, като посочването на тези две обстоятелства („два основни факта“) обосновава извода за бъдещо затруднение в събирането на публичното вземане (л.8 абз.5 от решението).

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е допустима, като подадена в срока по чл. 197, ал. 2 ДОПК, от надлежна страна и срещу подлежащ на обжалване административен акт. Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Оспореното решение е издадено от компетентния орган – директорът на Териториалната дирекция на НАП - С. и в рамките на установения в чл. 197, ал. 1 ДОПК 14-дневен срок.

Правната норма на чл.121, ал.1 ДОПК, въз основа на която е наложено процесното обезпечение, урежда възможност за органа по приходите, в хода на висяща ревизия или при издаване на ревизионния акт да поиска мотивирано от публичния изпълнител налагането на предварителни обезпечителни мерки с цел предотвратяване извършването на сделки и действия с имуществото на лицето, вследствие на които събирането на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски ще бъде невъзможно или значително ще се затрудни. Визираната цел на предварителните обезпечителни мерки съответства на тяхната роля, посочена и в чл.195, ал.2 ДОПК - обезпечение се извършва, когато без него ще бъде невъзможно или ще се затрудни събирането на публичното задължение, включително когато е разсрочено или отсрочено.

Уредената в чл.121, ал.1 ДОПК възможност за налагане на ПОМ е израз на засилена законодателна защита към публичния интерес да не бъде затруднено събирането на евентуалното бъдещо публично вземане, но това не изключва задължението на публичния изпълнител да направи преценка за наличието на обезпечителна нужда. Тази преценка – дали ще бъде невъзможно или ще се затрудни събирането на публичното задължение, предполага съпоставка между предполагаемия размер на бъдещото задължение и материалните активи на бъдещия длъжник. При нея винаги се държи сметка за баланса между двата насрещни интереса, както изискват принципите на пропорционалност и съразмерност, намерили израз в нормите на чл.195, ал.7 ДОПК и чл.442а ГПК, вр. пар.2 от ДР на ДОПК.

Съдебния контрол върху наложени обезпечителни мерки в производство по чл.197, ал.3 от ДОПК обхваща три хипотези на отмяна на обезпечителната мярка: 1)Когато длъжникът представи обезпечение в пари, безусловна и неотменяема банкова гаранция или държавни ценни книжа, в която не попада случая, тъй като жалбоподателят не представя такова обезпечение; 2) Ако не съществува изпълнително

основание, в случая също неприложимо, доколкото предстои издаване на ревизионния акт, мярката е предварителна или 3) Ако не са спазени изискванията за налагане на предварителни обезпечителни мерки по чл. 121, ал. 1 и чл. 195, ал. 5, в която конкретна хипотеза попада разглеждания случай.

Предвид конкретната хипотеза на чл.197, ал.3 от ДОПК съдът преценява дали при налагане на предварителните обезпечителни мерки са спазени изискванията по чл.121 и чл.195, ал.5 от ДОПК. Разпоредбата на чл. 121, ал.1 от ДОПК предвижда, че в хода на ревизията или при издаване на ревизионния акт органът по приходите може да поиска мотивирано от публичния изпълнител налагането на предварителни обезпечителни мерки с цел предотвратяване извършването на сделки и действия с имуществото на лицето, вследствие на които събирането на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски ще бъде невъзможно или значително ще се затрудни.

Безспорно се установява, че публичният изпълнител е поискал мерките в хода на ревизия, макар и искането да е направено в кратък период (7 дни) след възлагане на ревизията. В ход е била ревизия спрямо Е. Д., доколкото съгласно чл.112, ал.1 от ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията.

Съществен за преценката на съда по материалната законосъобразност на обжалваните актове е въпросът за мотивираността на искането на органа по приходите, тъй като на него се основава постановлението за налагане на обезпечителни мерки. Според настоящия състав на съда законното изискване в чл.121, ал.1 ДОПК за мотивиране на искането на приходния орган е израз именно на необходимостта от обоснована преценка между размера на бъдещото задължение от една страна и имущественото състояние на длъжника от друга. Въз основа на нея и при наличие на категорични данни, че размерът на бъдещите публични задължения надвишава имуществото на лицето, може да се направи обосновано предположение за затруднение или невъзможност за събиране на бъдещите вземания като защитим публичен интерес.

В случая, от формална, външна страна, е налице искане на публичния изпълнител, но същото не може да се определи като мотивирано искане.

В искане за предварително обезпечаване на задължения No P-22221020001076-039-001/02.03.2020 г. не е посочен размер на установеното при проверка в АВ имуществено състояние на ревизираното лице, а размер на неправомерно получен, според органите по приходите, дивидент през 2014г., както и осъществени от Е. Д. като ревизирано лице и В. Б. придобивания на недвижими имоти – общо 7 броя, с които, след период от време е надарена сестрата на РЛ – М. Д.. По отношение на тези 7 недвижими имоти е посочено, че е осъществена „прикрита покупко-продажба на 7 имота в рамките на няколко месеца през 2014г., 2018г. и 2019г.“ и е посочен очаквания размер на облагаемия доход и данъка. Не са посочени стойности на придобитите недвижими имоти, от които да се изведе някакъв установяем размер на задължението. Посоченият в искането очакван размер на данъка не е обоснован по никакъв начин – посочени са само суми облагаем доход и данък, без да е ясно от какво е формиран дохода. След като публичният изпълнител е обвързан от посочения от ревизорите предполагаем размер, то последният трябва да бъде обоснован и мотивиран. В тази насока искането не съдържа мотиви, а напротив – противоречиви данни с тези, съдържащи се в представената справка от Имотния регистър към Службата по вписванията.

Така, по отношение на посоченият под № 7 в искането за предварително обезпечаване „Придобит на 03.05.2019 г.. недвижим имот – апартамент от 372,89 кв.м. в [населено място], [улица], ет.2, с който на 22.11.2019 г. е надарена М. Д.“ справката установява, че дарител по сделката от 22.11.2019г. е не Е. Д., а сестра ѝ – М. Д. (л.26, пореден номер по справката 2). По отношение на имота, посочен като придобит под № 6 – „Придобит на 29.06.2018г. недвижим имот – апартамент от 179,83 кв.м. в [населено място], [улица], ет.4, ап.3, с който на 27.07.2018г. е надарена М. Д.“ справката установява, че с този имот на 24.08.2018г. е надарена Е. Д. от М. Д. (л.28, пореден номер по справката 6). По отношение на имота, посочен като придобит под № 4 "Придобит на 25.09.2014г. недвижим имот – апартамент от 103,82 кв.м., ведно с мазе – 6,45 кв.м. и таван – 7,65 кв.м. в [населено място], [улица], ет.3, ап.2, с който на 17.11.2014г. е надарена М. Д." , справката в пореден № 10 от нея установява, че на 17.11.2014г. е надарена Е. Д. (а не М. Д.) от дарители М. Д. и В. Б..

Отделно от тези констатирани противоречия, стойността на имотите, предмет на обезпечението, е определена по данъчна оценка, не към момента на налагане на обезпечителните мерки, а към момента на осъществяване на прехвърлителните сделки със същите, като е ползвана данъчната оценка на имота, посочена в нотариалния акт, видно от постановлението за налагане на ПОМ. В тази насока не е имало пречка органите по приходите да съберат данни за актуалната данъчна оценка на тези имоти, по голямата част от които са в една и съща община. Това е необходимо за преценка за действителната стойност на имотите, респ. и за преценката за наличие или не на свръхобезпеченост, предвид изтеклия период от време от осъществяването на сделките и данъчната оценка към този момент, до налагането на обезпечението, който е между няколко месеца и 6 години.

При липса на обоснованост и мотивираност по отношение на размера на предполагаемите бъдещи публични вземания наложеното обезпечение върху цялото имущество на бъдещия длъжник, навежда на извод за непропорционалност и несъразмерност на мярката в нарушение на чл.121, ал.3 ДОПК чл.195, ал.7 ДОПК. Липсата на обосновани данни за размера на бъдещите публични вземания прави наложените обезпечителни мерки несъразмерни, по смисъла на чл.195, ал.7 ДОПК.

Мотивите на искането по чл.121,ал.1 ДОПК следва да са основани на доказателства, съдържащи се в данъчното досие или в публични или други регистри, до които органите по приходите имат достъп или други данни, станали достояние на органите по приходите, които обсъдени в съвкупност и съобразно правилата за определяне на конкретния данък, предмет на ревизията, да водят до извод за наличие на основание за определяне на задължение за такъв данък и размер на данъчна основа, върху която да е установяемо това задължение. Съгласно чл.170, ал.1 от АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, тежестта на доказване за установяване

съществуването на фактическите основания за издаване на оспорения акт е за административния орган. Съдът е разпределил доказателствената тежест и указал на ответника доказателства относно кои обстоятелствата, следва да представи. При указана му доказателствена тежест и оспорване от страна на жалбоподателя ответникът не е установил фактическите констатации в постановлението на публичния изпълнител и мотивиращото го искане, относно размер на установяемите задължения за данъци и не е представил каквито и да било доказателства как е определен размера на задълженията, сочен като „очакван” размер на задълженията, а последното е съществен елемент от преценката за законосъобразност на налагането на обезпечението. Предвид изискването за мотивиране на искането за налагане на предварителни обезпечителни мерки по чл.121, ал.1 ДОПК, както и чл. 195, ал.1 вр. чл.121, ал.3 ДОПК, следва извод, че не се допуска налагането им, без да съществува предварителна яснота относно размера на задължението. В този смисъл и както се посочи по-горе, трябва да бъде обоснован размера на задължението, тъй като обезпеченията следва да съответстват на размера на вземането на държавата – изискване по чл.195, ал.7 ДОПК.

Съгласно чл.121, ал.3 ДОПК обезпечителни мерки се налагат върху активи, обезпечаването върху които не води до сериозно възпрепятстване на дейността на лицето. Ако това не е възможно, наложените обезпечителни мерки следва да не спират извършваната от ревизираното лице дейност. В случая, върху цялото установено имущество на длъжника са наложени обезпечителни мерки, което неминуемо води до извод, не само за затрудняване на дейността му, но и за нейното цялостно възпрепятстване в противоречие с декларираната цел по чл.121, ал.3 ДОПК. В обжалваното ПНПОМ са преповторени в цялост мотивите на ръководителя на ревизията, но същото не съдържа собствен анализ на обезпечителната нужда. Това е така не само поради липсата на обоснован размер на бъдещите публични вземания, но и поради непосочване на други действия на длъжника, които да указват, че той умишлено се освобождава от активи, които могат да послужат за удовлетворяване на публичните задължения. Твърдението, че е направен анализ на получените от лицето доходи през ревизираните периоди е необосновано - липсва анализ, а само посочване на данни от справки, част от които, с оглед изложеното по-горе, са в противоречие с данни от други публични източници.

Изложеното сочи, че в обжалваното постановление не е обоснована и мотивирана обезпечителната нужда. Както в него, така и от сезиращото искане на ръководителя на ревизията и от приложената преписка не се

установяват конкретни данни, че с действията си задълженото лице ще направи невъзможно или ще затрудни събирането на публичното задължение. Напротив, твърденията на приходните органи, че се очаква да бъде издаден ревизионен акт, с който да бъдат установени задължения, чиято събираемост да бъде затруднена, са изцяло голословни, общи и неподкрепени с конкретни факти относно поведението на длъжника. Обикновено до такъв извод се стига след съпоставка между размера на задълженията и активите на лицето, но в случая формалната съпоставка сочи, че стойността на имотите, върху които е наложена възбрана надвишава и то не незначително, стойността на посочения очакван размер на задълженията.

В тази връзка липсват и констатации на органите по приходите за наличие на други задължения на ревизираното лице, поради което като е приел в обжалваното решение No ПО-58/23.03.2020 г., че публичният изпълнител е направил обоснован извод, че в хода на ревизията ще бъдат установени публични задължения в размер на 859 095 лв., чийто значителен размер е указание за обезпечителна нужда, горестоящият орган е приложил неправилно относимите норми на чл.121, ал.1 и ал.3, чл.195, ал.2 и ал.7 ДОПК.

Неоснователни са доводите в решение No ПО-58/23.03.2020 г. за липса на нарушение на принципа за съразмерност, тъй като в нарушение на чл.121, ал.3 и чл.195, ал.7 ДОПК е възбранено цялото имущество на длъжника.

По изложените съображения е оспорването е основателно и следва отмяна на обжалваното решение и потвърденото с него ПНПОМ.

С оглед изхода на спора на жалбоподателя следва да се присъдят сторените по делото разноси в размер на 10 лв. държавна такса и за адвокатско възнаграждение. По отношение претендирания размер на последното от 8 300 лв. без ДДС или 9 960 лв. с ДДС, предвид направеното възражение за прекомерност от ответника, съдът намира че с оглед нормата на чл.8 ал.3 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения и липсата на фактическа и правна сложност на делото, същият следва да бъде определен на 3 000 лв.

Воден от гореизложеното, Административен съд София град, III отделение, 66-и състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Е. Л. Д. от [населено място] решение № ПО – 58/23.03.2020 г. на Директора на ТД на НАП – С., и потвърденото с него Постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки

изх. № С200022-023-0000763/04.03.2020г., издадено от главен публичен изпълнител при ТД на НАП – С..

ОСЪЖДА ТД на НАП – С. да заплати Е. Л. Д. от [населено място] разноси по делото в размер на 3 010 (три хиляди и десет) лева.

Решението не подлежи на обжалване.

СЪДИЯ: