

РЕШЕНИЕ

№ 6368

гр. София, 02.11.2018 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42
състав, в публично заседание на 04.10.2018 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **4472** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Постъпила е жалба от Х. Т. Н. от [населено място],[жк], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], подадена чрез адв.Т., против Ревизионен акт /РА/ № Р-2214-1404188-091-001/ 15.10.2015 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, в частта, в която е потвърден с Решение № 194/05.02.2016 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Пред Съда се оспорват определените на жалбоподателя задължения за данък по чл.48 от Закона за данъците върху доходите на физически лица /ЗДДФЛ/, както следва: за 2012 г. - 936,22 лв., ведно със законната лихва в размер на 234,65 лв. и за 2013 г. – 936,22 лв., ведно със законната лихва в размер на 138,89 лв.

Жалбоподателят счита ревизионния акт за необоснован, незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалноправните разпоредби на данъчното законодателство. Подробни съображения в тази насока, излага в депозираната жалба. Намира, че констатациите на ревизиращите органи, изложени в ревизионния акт са противоречиви и не доказват по категоричен начин, че Х. Н. е осъществявал отдаване под наем на недвижимо имущество и не е декларирал този доход за облагане. Оспорва изцяло като необоснована и незаконосъобразна извършената експертиза в хода на ревизионното производство, респ. определените с нея данъчни основи за облагане на жалбоподателя по ЗДДФЛ за 2012 г. и 2013 г. Претендира отмяната на акта за определените данъчни задължения и начислени лихви за просрочие. В с.з.

жалбоподателят не се явява, а пълномощникът му адв.Т. моли жалбата да бъде уважена, по изложените в нея съображения. Претендира сторените по делото разноски и адвокатско възнаграждение.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.В. оспорва жалбата.

Административен съд - София град, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, становищата на страните и при направената служебна проверка за законосъобразност на акта, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя, чрез адв.Т. на 20.03.2016 г., видно от приложената разписка /л.50/. Жалбата е подадена на 01.04.2016 г. и при наличието на правен интерес, като нередовностите ѝ са отстранени своевременно, като е представен екземпляр от същата, подписан лично от жалбоподателя /л. 303/. Ето защо жалбата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1404188/26.05.2014 г. /л.151/, издадена от Р. Р. Б., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на данък върху доходите на физическите лица за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г. Заповедта е връчена на 19.06.2014 г. на съпругата на жалбоподателя – К. А. Н., като ревизията следва да приключи в срок до три месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени: И. В. А., гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Б. С. К., гл.инспектор по приходите.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-2214-1404188-020-02/18.09.2014 г., срокът на извършване на ревизията е продължен до 19.11.2014 г. На същата дата до ревизираното лице е връчено Уведомление № Р-2214-1404188-113-01/03.10.2014 г. по чл. 122 от ДОПК, с което жалбоподателя се уведомява, че основата за облагане с данъци ще бъде определена по реда на чл.122 ДОПК, както и Уведомление № Р-2214-1404188-139-01/03.10.2014 г. на основание чл.17, ал.1, т.2 ДОПК. Двете уведомления са връчени на 03.10.2014 г. на съпругата на жалбоподателя. Със Заповед № Р-2214-1404188-023-01/13.11.2014 г. органът, възложил ревизията, е спрял ревизионното производство поради възложена ревизия на съпругата на жалбоподателя К. А. Н. със ЗВР № Р-2214-1404187-01/26.05.2014 г., чиито изход е от значение за ревизионното производство спрямо Х. Н.. Заповедта за спиране е връчена лично на жалбоподателя на 08.12.2014 г. Със Заповед № Р-2214-1404188-143-001/05.05.2015 г. ревизионното производство е възобновено, като е определен срок за извършване на ревизията след възобновяването до 11.05.2015 г. Заповедта за възобновяване е връчена на съпругата на жалбоподателя.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-22141404188-092-001 е изготвен на 02.06.2015 г. и е връчен на съпругата на ревизираното лице на 12.06.2015 г. С молба вх.№ 59-00-699/17.06.2015 г. ревизираното лице е уведомило органа по приходите, че не са му предоставени описаните в РД доказателства. С писмо изх.№ 59-00-699/22.06.2015 г. същите доказателства са предоставени под опис на упълномощения представител на ревизираното лице адв.Т.

По ревизионния доклад жалбоподателят е подал възражение вх.№ № 59-00-699 от 27.07.2015 г. Ревизионният акт под № Р-2214-1404188-091-001 е издаден на 15.10.2015

г. и е връчен на ревизираното лице, чрез адв.Т. на 28.10.2015 г. В него възражението е прието за неоснователно.

Ревизионното производство било образувано във връзка с получени сигнали за осъществяване от жалбоподателя и съпругата му К. А. Н. на нерегламентирани дейности по хотелско настаняване и отдаване под наем на недвижими имоти в жилищна сграда, с адрес: [населено място], ул."Проф. д-р И. С." №9. Органите по приходите са установили, че С. Б. П. неколккратно е подавал през 2013 г. и 2014 г. сигнали, че в обектите, собственост на жалбоподателя и неговата съпруга е развивана незаконна дейност за настаняване на хора на хотелски принцип, видно от интернет сайт www.studgart.bg, където има описание на отдаваните стаи и ценоразпис.

В хода на ревизията са присъединени събраните през 2013 г. доказателства при извършени проверки за установяване на факти и обстоятелства, документирани с Протокол № 1306412/15.11.2013 г. и Протокол № 1365550/201.12.2013 г., както и от извършени на място проверки от органи на отдел "Оперативен контрол" при ТД на НАП [населено място].

С Протокол № 1324992/09.07.2013 г. е документирана проверка от извършено от органи на отдел "Оперативен контрол" посещение на адрес: [населено място], ул."Проф. д-р И. С." №9, при което е установено, че на един от прозорците на партерния етаж има помещения, закрити с пердета и табела с надпис "Щ., самостоятелни стаи/хотелски тип, WC, TV, WI-FI/GSM 0878 263 742, 45 лв. двойна стая, 40 лв. единична стая, 20 лв. почивка 2 часа". Към документите от извършената проверка е приложен и снимков материал. По време на престоя пред жилищната сграда контролните органи на НАП са забелязали лице, желаещо да ползва тези услуги и набрало посочения телефонен номер. Проверяващите са установили, че лицето е вкарано в ап.11 за оглед и след кратък интервал от време е настанено. Приходните органи, извършили проверката, са приели за установено, че в недвижимите имоти се извършва нерегламентирана дейност на услуги от хотелски тип.

Този извод е потвърден и при следваща проверка от органи на отдел "Оперативен контрол" при ТД на НАП-гр.С.. С протокол № 0133080/31.07.2013 г. е документирано следващото посещение на същия адрес и отново е установено, че на партера има помещения, закрити с пердета, и табела с надпис "Щ., самостоятелни стаи/хотелски тип". Контролните органи са позвънили на посочения телефонен номер, като им е указано да се качат на третия етаж, за да бъдат обслужени. Там са посрещнати от млад мъж, който ги уведомява, че има свободни стаи. Извършена е контролна покупка на стойност 45 лв. с банкнота от 50 лв., при което не е издаден разходооправдателен документ. В тази връзка органите по приходите са поискали съдействие от органи на МВР, като въпросният обект е посетен отново със служители от 7-мо РУ на СДВР, сектор "Икономическа полиция", но не е осъществен контакт с представител на хотела.

Фактическа проверка на въпросния адрес е извършена и в хода на ревизията. В тази връзка е получен доклад № ОП 22002214002294-ОРП-01/07.05.2015 г. за извършена проверка на място, съвместно със служители на 7-мо РУ на СДВР. При тази проверка е установено, че в магазина, граничещ с ул."Проф. д-р И. С." са настанени като наематели В. И. М. и Р. С. Б., които са декларирали, че са работници на [фирма], като наемната цена е заплащана от управителя на дружеството. Извършена е проверка на ап.15 на четвъртия етаж, при която е констатирано, че той се обитава от О. А. Ч. и П.

А. Ч., които са декларирали, че са под наем, но са отказали да предоставят информация относно размер на наема, на кого и срещу какъв документ го заплащат. Резултатите от извършената проверка са обективирани в Протокол № 0215061/07.05.2015 г. и Протокол № 0215062/07.05.2015 г.

В хода на ревизионното производство на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения изх.№ 59-00-699/19.06.2014 г., с което е изискано представяне на документи за източници и размер на доходите, притежавано движимо и недвижимо имущество, налични банкови сметки и парични средства в брой, доказателства за произхода на паричните средства, получени и предоставени заеми, притежавани финансови активи и движими ценности. На 07.07.2014 г. в ТД на НАП ревизираното лице с писмо вх.№ 59-00-699 е представило писмени обяснения, справки по образец, копия на: разпореждане за пенсия, експертно решение на ТЕЛК, два броя нотариални актове за покупко-продажба на недвижим имот, договор за покупко-продажба на МПС и свидетелство за регистрация на МПС, документи за платени такси и гражданска отговорност.

По реда на чл.37, ал.5 и чл.47 ДОПК са изпратени искания за установяване на факти и обстоятелства до 31 търговски банки на територията на страната относно закривани и откривани банкови сметки, извършвани сделки с ценни книжа от ревизираното лице, Сектор КАТ, ПП, СДВР за притежаваните от проверяваното лице моторни превозни средства; Столична дирекция "Полиция", Сектор "Български документи за самоличност". Извършена е проверка в Интегрираната информационна система за кадастър и имотен регистър И. на Агенция по вписванията, при която е установено, че жалбоподателят Н. притежава в съсобственост със съпругата си К. Н. А. следните недвижими имоти, находящи се на адрес [населено място], ул."Проф. д-р И. С." №9: магазин №1 (j ид.ч.), магазин №4 и магазин №5 (S ид.ч), както и че съпругата му освен това е собственик на ап.2, ап.11 и ап.15, находящи се в същата жилищна сграда.

Органите по приходите са констатирани, че за периоди 2012 г. и 2013 г. е налице движение по банковата сметка на жалбоподателя в ТБ ЦКБ АД, формирано от внесени касово суми от физически лица – Ц. Б. Д., М. А. Д. и А. Н. С.. Установено е, че за 2012 г. сумата възлиза на 10 837.73 лв., а за 2013 г. – 16 441.02 лв.

С Протокол № 1104595/08.05.2015 г. са присъединени доказателствата, събрани в хода на извършена ревизия на съпругата на жалбоподателя К. А. Н., приключила с РА № Р-2214-1404187-091-001/14.10.2015 г. Присъединени са и доказателства, събрани по време на извършени през 2013 г. проверки за установяване на факти и обстоятелства, документирани със съответните протоколи, както и от извършени проверки на място от органи на отдел "Оперативен контрол".

В хода на ревизионното производство е възложена експертиза за установяване пазарната цена за наем (дневен и почасов), месечно за период от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г. за недвижими имоти, находящи се в [населено място], ул."Проф. д-р И. С." №9, подробно описани в РД. Експертизата е изпълнена от инж.М. П.. За изготвяне на експертизата на 01.11.2014 г. оценителят е извършил оглед на обектите. Констатирал е, че съсобствените на жалбоподателя и съпругата му недвижими имоти – магазин №1 от 78.90 кв.м, магазин №4 от 55.58 кв.м и магазин №5 от 53.10 кв.м се намират на партерния етаж на жилищната сграда. Експертът е констатирал, че магазин №1 представлява обособено голямо помещение и баня с тоалетна, в което са: единично легло, диван, двойно легло, разтегателен диван, холна маса, телевизор с кинескоп. В магазини №4 и №5 са обособени по едно голямо помещение, кухненски

бокс с мивка и пералня, баня с тоалетна, като в големите помещения са разположени по четири легла, а в магазин №4 едно от тях е двойно, а останалите единични. Броят на леглата е описан съгласно констатирания брой по време на извършения оглед и снимковия материал, публикуван на сайта www.studgart.free.bg.

В резултат на извършените процесуални действия събраните доказателства, предоставените от жалбоподателя документи и писмени обяснения ревизията е приела за установено, че са налице обстоятелства по смисъла на чл.122, ал.1, т.2 ДОПК: наличие на данни за укрити приходи. В резултат данъчната основа за общия годишен доход – данъчната основа за облагане е определена от ревизиращия екип по реда на чл.122, ал.1 ДОПК в частта за укрити приходи от отдаване под наем на недвижимо имущество.

На основание чл.124 ДОПК на ревизираното лице е връчено Уведомление изх.№ Р-2214-1404188-113-01/03.10.2014 г., че данъчната основа за облагане с пряк данък за годините от 2008 г. до 2013 г. ще бъде определена по особения ред на облагане. Изготвено е искане за представяне на документи и писмени обяснения от 03.10.2014 г., с което от ревизираното лице са изискани всички документи за получените суми от наеми за периода от 2008 г. до 2013 г., както и трите имена, точен адрес, телефон за контакт на лицето "Т.", което е събирало сумите и е настанявало лицата в притежаваните от ревизираното лице имоти. Жалбоподателят е представил писмени обяснения, с които е декларирал, че през периода от 2008 г. до 2013 г. не е отдавал под наем притежаваните от него недвижими имоти, лицето "Т." е А. Н. С., декларирал е, че съпругата му е описала случая подробно в нейните обяснения, а именно, че разполагат само с трите имена на това лице и никакви други идентификационни данни, че същият е живял в жилището им в[жк]. Декларирал е, че не е упълномощавал А. Н. С. да извършва дейност по настаняване на хора, респ. да събира наемна сума за това.

Ревизията е установила, че жалбоподателят не е подавал ГДД по чл.50 ЗДДФЛ за периода от 2008 г. до 2008 г. Установено е още, че за този период и с оглед събраните доказателства, при извършена съпоставка на получените доходи с имущественото и финансовото му състояние, неговите приходи надвишават разходите.

За 2012 г. е определена данъчна основа на укритите доходи в размер на 9 362,25 лв. и установено данъчно задължение в размер на 936,22 лв., като е начислена лихва от 234,65 лв.

За 2013 г. е определена данъчна основа на укритите доходи в размер на 9 362,25 лв. и установено данъчно задължение в размер на 936,22 лв., като е начислена лихва от 138,89 лв.

Недоволен от така издадения му РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 194/05.02.2016 г., издадено "за" Директор на Дирекция ОДОП-гр. С., ЦУ на НАП, ревизионният акт е отменен в частта за установени задължения по ЗДДФЛ за периодите от 2008 г. до 2011 г., а в частта за установените задължения по ЗДДФЛ за 2012 г. и 2013 г. е потвърден. По делото е представено доказателство за отсъствието на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП на 05.02.2016 г. (л.52), както и Заповед № ЗЦУ-1374/28.11.2013 г. на Изпълнителния директор на НАП, с която Н. К. К. е определен да изпълнява правомощията на Директор на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП. С допълнение към депозираната жалба с вх. № 23-22-1956 от 22.12.2015 г. срещу издадения ревизионен акт, са били представени за първи път в хода на ревизията следните

писмени доказателства: четири броя разписки, подписани от А. С. /л. 107/ и предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 21.06.2012 г. /л. 108-110/. Едва с депозираното допълнение към жалбата, жалбоподателят е предоставил обяснение, че паричните средства, с които е била захранвана банковата му сметка през 2012 г. и 2013 г., произтичали от погасяване на предоставени заем от негова страна и платени вноски по сключен предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот.

По делото бяха изслушани следните експертизи:

Съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Л. З., която даде основно заключение за движението на паричните потоци по банковите сметки на жалбоподателя;

Съдебно-техническа експертиза с вещо лице инж. А. А., която даде заключение за състоянието на процесните недвижими имоти;

Съдебно-оценителна експертиза с вещо лице П. С., която определи средната наемна цена на недвижими имоти - магазин 1, 4 и 5 за период 2012 г. и 2013 г., чрез използване метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци и да отчете спецификата в настоящия случай – индикации за отдаване на недвижими имоти за дневни и помесечни нощувки.

Допълнителна съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице Л. З., която да даде допълнително заключение по следните задачи:

1. да се установят кои са източниците на приходи на жалбоподателя, респективно основанието за внасяне на суми по банковата му сметка, като вещото лице извърши проверка на място в ЦКБ АД на документите и платежните нареждания – кой е наредителят на съответната сума, налице ли са пояснения и допълнителни основания за превод на сумите в платежните нареждания;
2. да бъде извършена проверка на внесените от Ц. Б. Д. и М. А. Д. суми по сметката на жалбоподателя. Отговарят ли стойностите на внесените суми, преведени по банковата сметка на жалбоподателя с определения в предварителния договор за покупко-продажба задатък;
3. да бъде извършена съпоставка на предоставените от жалбоподателя заеми на А. Н. С. и как са погасени съответните заеми. Отговарят ли стойностите на предоставените суми на стойностите на сумите, преведени по банковата сметка на жалбоподателя А. Н. С..

Съдът ще коментира заключенията при излагане на правните изводи.

По делото бяха разпитани като **свидетели** следните лица:

Д. Д. К., приятел на сина на жалбоподателя, сподели, че се познава от доста време с жалбоподателя, тъй като е приятел на неговия син. Наясно е с притежаваните от жалбоподателя магазини на ул."Проф. д-р И. С." в С. – нова сграда на шест етажа, в която има магазини. Х. Н., според свидетеля притежава три от тях. Два от магазините са от глуха улица, а единият е с лице към булеварда. В помещенията е имало вещи на познат на свидетеля и жалбоподателя, който оставил тези вещи там, тъй като се наложило да освободи жилището си, което банката му е отнела. Според свидетеля магазините не са били оборудвани, тъй като са на етап шпакловка. Самите магазини са изградени като такива, имат обособени помещения за санитарни възли, които не са направени. Свидетелят заявява, че съпругата на жалбоподателя е имала апартаменти в тази сграда. Там е имало настанени хора, но те не били под наем. Неговият познат си е взел част от вещите, а другите били раздадени, за да се освободи помещението. Заявява, че вещите са складирали там на добра воля, защото не е имало място за тяхното съхранение, а тези помещения са били празни и неизползваеми. Този негов приятел се казва С. Ч., не знае в момента къде живее. Не знае у кого се съхраняват ключовете за магазинните помещения, но споделя, че когато е бил там със сина на жалбоподателя, той е носел ключовете.

К. А. Н., съпруга на жалбоподателя, сподели, че блокът, в който имат магазини, се намира в близост до С. шосе, в същата сграда имат три магазина. Те са съвместна собственост на нея и

съпруга й. Разпределени са по равно, тъй като двамата са имали едно дворно място, което е S нейна собственост, а другата част била съсобствена. Тя и нейният съпруг закупили другите части и по този начин станали собственици на дворното място. При построяването на сградата нейният съпруг притежава j от единия магазин, а тя притежава s от него, а другите два магазина са закупили и имат равни части. Единият магазин е разположен с лице към булеварда, а другите два са с лице към малка улица. Заявява, че има известно разминаване от нотариалния акт за собственост и действително построените магазини. Споделя, че е минала комисия, която определила площта и е установено, че има разминаване с по два квадратни метра, като магазините не са преустроявани. Единият магазин е до склада на жилищната сграда, а другите два са отстрани. Тъй като мястото, върху което е построена сградата, е било тяхно, те са разполагали с правото на избор. Допълва, че е трябвало да бъде завършен, но строителят не го завърши. Другите два магазина са били изцяло собственост на строителя, който им ги продава при изгодни условия. Във всеки магазин има санитарен възел. Като площ единият магазин е около 76 кв.м, а другите са 54 кв.м и 56 кв.м. Уточнява, че към настоящия момент само първият магазин е завършен и е отдаден под наем, като в него се продават матраци. Има санитарен възел с мивка и тоалетна чиния. Ключовете за другите два магазина, разположени отстрани, са у нея, а за отдадения под наем магазин не разполага с ключове. Твърди, че през 2014 г. обектите не са ползвани, защото често е нямало електрически ток. След 16.01.2015 г., след като вече е имало промишлен ток, са разполагали и с Акт 16. През 2012 г. и 2013 г. предложили на приятел на техния син, чийто апартамент бил отнет от банка, да остави багажа си в това помещение. След известно време приятелят на техния син взел част от вещите си, а останалите те раздали, за да не бъдат изхвърлени. Заявява, че към момента в интернет са обявили, че двата магазина се отдават под наем. Твърди, че няма съставен акт за нарушение във връзка с използването на тези магазини, но през 2015 г. е имало проверка от НАП във връзка с по-гореспоменатите работници, но за това нейният съпруг е подал съответната декларация. Заявява, че Акт 16 им е бил издаден през 2015 г., тъй като строителната фирма фалирала, имала и задължения, поради което не завършила обекта. Фирмата е била прехвърлена, но тя не знае на кого, поради което собствениците сами се организирали. Заявява, че е била извършена проверка от "Строителен контрол" във връзка със сигнали на собственици. Заявява, че има два протокола от извършени проверки от ДНСК. Приятелят на нейният син се казва С. Ч., чийто апартамент е отнет от банката, по нейни твърдения е заминал на село и не е имало къде остави своя багаж.

С. Б. П., бивш домоуправител на жилищната сграда на ул. "Проф. д-р С." №9, споделя, че познава жалбоподателя и неговата съпруга. В същата сграда той разполага с апартамент и офис. Той живее на четвъртия етаж, а офисът му се намира в партерното ниво. Сградата е построена през 2007 г. и от тогава свидетелят, неговата съпруга и двете им деца живеят там. Заявява, че доста време не са разполагали с акт за въвеждане на сградата в експлоатация, такъв са получили преди около година. Допълва, че е пускал множество жалби срещу жалбоподателя и неговата съпруга, които развивали незаконна хотелиерска дейност. Твърди, че са настанявали хора в магазините, а в техните апартаменти са изградили бани в разрез с чертежите на сградата. След подадените сигнали изградените бани в собствеността на Х. Н. са били премахнати, като са изготвени нови проекти. Споделя, че са влизали в магазините, тъй като са пускани и жалби в ДАГ. От 2007 г. до настоящия момент в тези магазини се настаняват хора, като и към момента има такива настанени там. Уведомени за това са били Столична община и Комисията за защита на потребителите. Към момента е подадена и жалба от фирма [фирма], професионален домоуправител, управляващ жилищния блок. Магазините с настанени хора се намират непосредствено до неговия офис на партерния етаж. Твърди, че към момента там има хора, работещи във фирма за поставяне на климатици. Твърди, че преди седмица от Столичен инспекторат, поради подадена жалба и отказан достъп бил съставен констативен протокол, че тези хора не допускат проверяващите в апартаментите. Проверяващите са посъветвали да бъде извикана полиция и едва след нейното пристигане, в

магазина са били заварени четири-пет души, на които е снета самоличността. За тези действия е изготвен протокол, с който свидетелят разполага. Заявява, че многократно е разговарял с настанените хора. Те са му казвали, че има пусната обява в интернет, поради което те ползват тази услуга. От 2008 г. до този момент, свидетелят заявява, че лично е депозирал над 20 жалби. При депозиране на последната жалба до Столична община е разбрал, че за всички тези периоди се издават временни разрешителни, частично на апартаменти, при което същите се въвеждат във владение, а след това наново се издават разрешителни, като през този период незаконните хотели са имали шест или седем разрешителни, издавани от Отдел "Туризъм" в СО. Подробностите по издаване на временни разрешителни са му известни, тъй като от 2007 г. той и останалите собственици в сградата се занимават с това. Има решение на общото събрание на собствениците в сградата, с което е изразено несъгласие да има хотел. Преди около пет-шест месеца са били изнесени леглата от единия магазин, който е бил отдаден по наем на фирма, предлагаща матраци. Впоследствие тази фирма е фалирала и магазинът е празен. Свидателят заявява, че лично е влизал в магазините през периода 2012-2013 г. Първият магазин е разположен непосредствено до входа, като по проект са магазин номер едно и магазин номер две, но са се ползвали като един магазин. Твърди, че в помещението имало разположени минимум седем-осем легла, както и нощни шкафчета. Помещението и общо, независимо че документите са издадени като за два отделни магазина. Магазинът и бил на замазка, а условията мизерни. В този магазин и имало две бани и два санитарни възела изпълнени по проект, стените са били облепени с плочки, а подът – циментов. Влизал е и в другия магазин, където условията са били същите – легла, гардероби и нощни шкафчета. Твърди, че може би преди две години е правил и снимки на магазините със спящите вътре хора. Магазинът винаги се е ползвал като хотел.

М. А. Д., страна по предварителен договор за покупко-продажба от 21.06.2012 г. Свидателят сподели, че познава жалбоподателя Х. Т. Н., приятели са от 2009 г., тъй като тогава свидетелят се преместил в С.. Заявява, че през 2012 г. той и съпругата му Ц. Д. имали намерение да закупят магазин, собственост на Х. Н. и впоследствие да го направят магазин за мебели. Допълва, че няма фирма. Уточнява, че към онзи момент сградата не е била завършена, не се е стигнало до сделка, тъй като свидетелят и жена му имали намерение да заминат в К., където да работят. За въпросната покупка свидетелят заявява, че с жалбоподателя са имали сключен договор и внесено капаро, което е било внасяно на части в зависимост с каква парична сума са разполагали, тъй като цената е била 120 000 лв. Пояснява, че като капаро е била внесена сума около 5-6 хиляди лв. Заявява, че в началото на 2013 г. той и съпругата му са се отказали, като внесените пари са им били възстановени на един път. Твърди, че притежават разписки от съответната банка, където са внасяли сумите, но не разполагат с документ, удостоверяващ тяхното възстановяване, тъй като са в приятелски отношения с жалбоподателя. Допълва, че той и съпругата му не са могли да съберат сумата за покупка на магазина, поради това, че през 2012-2013 г. са били студенти. Вземали са пари от родителите си и са ги внасяли. Заявява, че познава съпругата на жалбоподателя, тъй като тя и майката на свидетеля били лежали в една и съща болница. В заключение заявява, че след развалянето на договора не е съставян документ, тъй като той и съпругата му не са смятали, че има нужда от такъв, тъй като паричната сума им е била възстановена. Няма спомен дали в платежните документи е вписвано основанието за внасяне на сумите.

Ц. Б. Д., страна по предварителен договор за покупко-продажба от 21.06.2012 г. Свидетелката заяви, че познава жалбоподателя, тъй като са приятели, както и че той е в приятелски взаимоотношения с нейните родители. Допълва, че е имала желание да отвори собствен магазин за мебели, и поради тази причина тя и съпругът ѝ са търсели да закупят помещение, но това се оказало непосилно за тях. Споделя, че са започнали да внасят капаро, но през този период двамата са били студенти. Идеята за закупуване на помещение за продажба на мебели е пропаднала, тъй като преди 5 години те решили да заминат в К., за да работят. Магазинът, който са харесали, се намира в сграда, която тогава е била в процес на строеж и помещението

е било голо. Уточнява, че договорената цена е била около 105 000 лв., като е следвало да внесат капаро от 20 000 лв. Предвид обстоятелството, че не са могли да платят цялата сума за капарото, са внасяли същото на вноски по банков път, за което притежават съответните документи, но няма спомен за точната сума, която са внесли. След като са се отказали от закупуването на магазина, записан в договора за покупко-продажба, сумата им е била възстановена на ръка, без да бъде съставен документ. Тя и съпругът ѝ са се надявали да изплатят сумата за магазина, за да започнат дейност, но няма представа кога е щял да започне да работи магазинът. В заключение заявява, че не е имало уговорка с жалбоподателя да им предостави магазина преди те заплатят дължимото.

И. Л. Л., съсед на жалбоподателя в сградата с административен адрес: [населено място], ул."Проф. д-р И. С." №9, заяви, че познава жалбоподателя, тъй като притежава имоти в същата сграда, където Н. притежава апартаменти и три магазина. Не може да потвърди чия собственост са те, тъй като синът на жалбоподателя се разпорежда с тях. Свидетелката заявява, че през 2012-2013 г. и към днешна дата апартаментите и магазините се отдават под наем като незаконни хотели. Твърди, че същите се отдават за период около месец, там спят хора всяка нощ и това е непрестанно. Допълва, че магазините, които се отдават под наем за спане на хора, са в окаяно състояние. Свидетелката заявява, че също притежава магазин и поради тази причина се е наложило да бъде задвижена процедурата по издаване на акт 16 за експлоатация. Уточнява, че токът в сградата е бил спрян само за три дни, като през останалото време е имало. За въпросните обекти под наем има интернет адрес, в който е посочено, че се касае за хотел и се отдават стаи под наем. Заявява, че витрините на магазините са покрити с дълги пердета и това пречи вътре да се види добре, но тя е виждала, че подът е на замазка, има легла и шкафчета. Свидетелката неколккратно е пускала жалби до различни институции, но само от НАП са извършили проверка по случая. Споделя, че от 2013 г. ситуацията е нетърпима, тъй като магазините се отдават под наем почасово. Самата тя познава сина на жалбоподателя, тъй като той е приятел с нейния брат. В заключение заявява, че има поставена табела на блока, но не е видяла определена цена за нощувка, такава е посочена само в интернет сайта – 40 лв. за стая, а за нощувките в магазините – 6 лв. на легло.

А. Н. С.. Свидетелят заяви, че познава Х. Н. от двадесет години, тъй като той е баща на негов приятел. Многократно е взимал на заем от Х. парични суми в размер по 100 долара, но преди 5-6 години взел от неговия син заем в размер около седем-осем хиляди евро, като уговорката е била сумата да се предостави от Х. Н.. Свидетелят заявява, че се е задължил да върне заетата сума наведнъж, но не е могъл, тъй като се е скарал с Х. Н. и е решил да внесе сумата по негова банкова сметка в ЦКБ. Счита, че се е издължил, но имало вероятност да е останала някаква сума за връщане. Твърди, че заемът е взет, тъй като е разполагал с три автомобила на лизинг и към онзи момент не е можел да внася определената вноска за това няколко месеца, като е бил уведомен, че може да му вземат автомобилите. Последните той е отдавал под наем и така е възстановявал дължимото на Х. Н.. Автомобилите е отдавал чрез обяви от неговата фирма [фирма]. Заявява, че за получения заем не е съставян документ, всичко е било на устна договорка, не е заплащал лихви върху сумата. Допълва, че е имало случаи, когато е внасял по няколко пъти на ден суми в банковата сметка на Н., в зависимост от това какви суми е изкарал през деня. Паричната сума възстановявал в левове, докато лизингът в евро. При попълване на платежните като основание е вписвал "захранване на сметка", като по този начин е бил спокоен, че има доказателство за възстановяване на заетата сума. Автомобилите, притежавани от свидетеля, са били закупени от "Х. лизинг", а той ги е предоставял като "рент-а-кар". Заявява, че за тяхното изплащане е вземал заеми от други негови приятели.

Съдът ще коментира свидетелските показания при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**: Представените от ответника писмени доказателства за отсъствието на Директора на дирекция ОДОП С. за периода от 01.02.2016 г. до 10.02.2016 г. включително и за оправомощаване на лицето, подписало Решение № 194 от 05.02.2016 г. "за" Директора на дирекция ОДОП С.

(Заповед № ЗЦУ-1374/28.11.2013 г.), доказателства за наличието и валидността на квалифицираните електронни подписи на органите по приходите, с които са подписани електронните документи, приложени по делото на хартиен носител – заповед за възлагане на ревизия, ревизионен акт и доклада към него, ведно с документите на електронен носител; Протокол за извършена проверка № 0215061/07.05.2015 г., писмо изх.№ 58-00-3304/31.10.2014 г. от НАП до 07 РУП-СДВР; Протоколи от проведени общи събрания от 21.06.2016 г. и 18.10.2016 г., представени от [фирма]; писмо рег.№ ПТМ17-ДИ11-1/24.02.2017 г. от Общинско предприятие "Туризм", СО с предоставена информация за издадени удостоверения, ведно със копие на Заявление вх.№ 12847/12.12.2014 г. и договор за наем на недвижим имот между Х. Н. и [фирма]; писмени доказателства от ДНСК, отнасящи се за периода от 2008 г. до 2013 г., касаещи проверки на Х. Т. Н. за обекти, находящи се на адрес: [населено място], ул. "Проф. д-р И. С." №9.

Представени от ответника във връзка с Определение № 1154 от 20.02.2018 г.: Акт за възлагане на експертиза № Р-2214-1404187-01-02/21.02.2014 г.; вътрешен документ за насочване на документ; Възражение № 59-00-699/23.06.2015 г.; Протокол № 110459/08.05.2015 г. и Протокол № 1104593/08.05.2015 г.; писмо вх.№ 20-00-3287/21.03.2014 г., съпровождащо Протокол № 1360412 от 15.11.2013 г., с приложение към него; писмо вх.№ 20-00-3284#6/17.03.2014 г., съпровождащо Доклад към протокол № 1360412/15.11.2013 г.; Доклад към Протокол за установяване на факти и обстоятелства № 1365550/20.12.2013 г.; Протокол № 1365550/20.12.2013 г. с приложение № 1 към него; доказателства, събрани при проверките, документирани с посочените по-горе протоколи – писмо вх.№ 20-00-3287/14.04.2014 г.; писмо от С. П. вх.№ 94-С-196/26.03.2014 г.; писмо, получено по електронен път от С. П. с вх.№ 20-00-3287/17.01.2014 г.; жалба от С. П. вх.№ 94-С-309/07.06.2013 г.; снимков материал; доклад от В. Д. във връзка с Искане за извършване на действия от други контролни органи с изх. № 1424-00-2612/10.07.2013 г., цитиран като доказателство в Приложение № 1 към Протокол № 1365550/20.12.2013 г.; Протокол за извършена проверка № 0133080/31.07.2013 г.; Резолюции за извършване на проверка: № 1365550/18.11.2013 г., № 1360412/22.10.2013 г., № 1349692/02.09.2013 г., № 1337626/21.06.2013 г.; вътрешни документи, съпроводително писмо с приложена към него жалба от С. П. вх.№ 94-С-309/07.06.2013 г.; Протокол № 1324992/09.07.2013 г., снимков материал; ИПДПОТЛ изх.№ 1494-09-297/23.07.2013 г.; отговор на ИПДО, приет с вх.№ 1494-09-297#1/02.08.2013 г.; ИПДПОТЛ изх.№ 1494-18-375/23.07.2013 г. с представен отговор по него вх.№ 1494-18-375#1/02.08.2013 г.; ИПДПОТЛ изх.№ 1494-18-354/10.07.2013 г., ведно с отговор по същото с писмени доказателства (констативни протоколи, разрешение за строеж, нотариален акт, жалби); искане за извършване на действия от други контролни органи изх.№ 1424-00-2612/10.07.2013 г.; ИПДПОТЛ изх.№ 1494-11-371/25.11.2013 г., ведно с представени във връзка със същото документи и писмени обяснения, вкл. обяснение вх.№ 1494-1-371#1/12.12.2015 г., нотариални актове, протокол, договор за покупко-продажба на МПС; Сведение от С. Б. П. вх.№ 59-00-701/07.10.2014 г. във вр.с ИПДПОТЛ изх.№ 59-00-701/07.10.2014 г. и № 59-00-701/07.10.2014 г.; писмени обяснения от К. Н. вх.№ 59-00-701/01.07.2014 г., ведно с приложени писмени доказателства; протоколи за извършена проверка: № 0215061/07.05.2015 г. и № 0215062/07.05.2015 г., ведно с доклади и съпроводителни писма; експертиза по Акт за възлагане № Р-2214-1404187-01-02/21.10.2014 г. и използваните документи; писмени обяснения от К. Н. вх.№ 59-00-701/13.10.2014 г., платежно нареждане и декларации; заверено Заповед № 987.1 от 30.10.2102 г. за назначаване на Р. Р. Б.; Заповед № 1270/18.05.2009 г. за назначаване на И. В. А.; Заповед № 1272/18.05.2009 г. за назначаване на Б. С. К. и Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г., с която Р. Р. Б. е определена за орган, който може да възлага ревизии.

Доказателства във връзка с удостоверяване наличието и валидността на КЕП на служителите, подписали с електронен подпис ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

Представени преписи от писмени доказателства от АССГ по адм.дело № 12616/2017 г.: Писмо

изх.№ РА-92-00-403/26.09.2014 г. от Столична [община] "Архитектура и градоустройство", ведно с приложени заверени копия от документация за сграда с административен адрес: [населено място], УПИ IV-1342, кв.24Б, м."В.-ВЕЦ", С.; Писмо изх.№ 20-00-2245 20-00-604/08.05.2015 г. от ТД на НАП до отдел "Ревизии", ТД на НАП-С., ведно с приложенията към него; Служебна бележка изх.№ 20-00-2245/17.07.2014 г. до отдел "Оперативни проверки", ТД на НАП, ведно със Сигнал вх.№ 20-00-2245/ 10.07.2014 г.; Писмо с изх. № 94-И-75/1/10.02.2015 г., ведно с жалба от И. Л. Л. с вх.№ 94-И-75/02.02.2015 г.; Писмо изх.№ 94-С-397/1/10.07.2014 г. до Директора на ТД на НАП, ведно с приложен сигнал вх. № 94-С-397 от 02.07.2014 г. от С. Б. П.; Протокол № 1104611/23.03.2015 г.; Писмо № 10539/14/09.07.2014 г. от Софийска градска прокуратура, ведно с приложен сигнал вх.№ 10935/14 от 02.07.2014 г. на С. Б. П.; Писмо изх.№ 822-99/15.05.2015 г. до И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията, с приложен ПИП № 0215061/07.05.2015 г. и доклад за резултатите от извършена проверка; Експертиза по Акт за възлагане № Р-2214-1404187-01-02/21.10.2014 г. в ревизионното производство; Разрешение за строеж № 239/14.04.2005 г., издадено от дирекция "Архитектура и градоустройство", Столична община; Удостоверение, издадено от Столична община, район "Студентски" към вх.№ 94-М-21-/2/24.02.2012 г.; Констативен протокол № КП-С5-715/27.02.2013 г. на ДНСК; Служебна бележка изх.№ 1424-00-3287/23.04.2014 г. до Началник отдел "Селекция"; Писмо изх.№ 1424-00-2450/5/31.03.2014 г. до дирекция "Контрол", отдел "Проверки", с приложен доклад към ПУФО № 1365550/20.12.2013 г. във връзка с извършване на проверка на К. А. Н.; Писмо изх.№ 1424-00-2450/4/31.03.2014 г., ведно с ПУФО № 1365550/20.12.2013 г.; Писмо изх.№ 94/С/196/12.04.2014 г. до ТД на НАП, ведно с писмо от С. Б. П. с вх.№ 94-С-196/26.03.2014 г.; Сигнал от С. Б. П. вх.№ 20-00-3287/17.01.2014 г.; Жалба от С. Б. П. вх.№ 94-С-309/07.06.2013 г. до ТД на НАП-С.; Снимков материал и информация от интернет, приложени в ревизионната преписка спрямо К. А. Н.; Писмо с изх. № 94/С/196/12.04.2014 г. до ТД на НАП, с приложено към него писмо с вх.№ 94-С-196/26.03.2014 г. от С. Б. П.; Жалба вх.№ 94-С-309/07.06.2013 г. до ТД на НАП, депозирана от С. Б. П.; Доклад към ПУФО № 1360412/15.11.2013 г., ведно с ПУФО № 1306412/15.11.2013 г., Приложение №1 към ПУФО № 1360412/15.11.2013 г., ведно с доказателствата към тях; Писмо изх.№ 24-14-1253/04.02.2014 г., ведно с Доклад и ПИП № 0133080/31.07.2013 г.; Служебна бележка изх.№ 20-00-3287/26.06.2013 г. във вр. със сигнал вх.№ 94-С-309/07.06.2013 г. от С. Б. П., ведно с приложенията към него; писмо изх.№ 94-С-309/1/14.06.2013 г. до ТД на НАП по сигнал от 07.06.2013 г., ведно с приложенията към него; Протокол № 1324992/09.07.2013 г., сер. № АА 0533909, ведно с приложения към него снимков материал; Обяснения вх.№ 1494-11-371/1/12.12.2015 г. на К. А. Н. до ТД на НАП, ведно с приложените към тях писмени доказателства; жалби от 2013 г. от И. Л. Л..

Представени писмени доказателства от ЧЕЗ [фирма], [фирма] и Дирекция за Национален и строителен контрол; заверени извлечения с движение на средства и наличност по открита банкова сметка с титуляр Х. Т. Н. /л.579-599/.

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

При проверката на законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, Съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално-правните разпоредби при издаването му – това са условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160, ал.2 ДОПК.

Обжалваният РА № Р-2214-1404188-091-001/15.10.2015 г., е издаден от компетентни органи – това е органът, възложил ревизията – Р. Р. Б., Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП С. и от И. В. А., гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията. От приложените по делото писмени доказателства се установява, че Р. Р. Б. към датите на издаване на ЗВР и РА, е

заемала длъжността Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП, С. – назначена е на длъжността от 01.11.2012 г. и към датите на издаване на ЗВР и РА продължава да заема същата длъжност и е определена за орган, който може да възлага ревизии и то с нарочна заповед на Директор на ТД на НАП-С. от 01.11.2012 г.

От доказателствата по делото е видно, че И. В. А. към датите на издаване на ЗВР, РД и РА е заемала длъжността гл.инспектор по приходите. Наред с това е установено, че и състава на ревизиращия екип – Б. С. К. към датите на издаване на ЗВР и РД е заемал длъжността – главен инспектор по приходите.

Ревизионният акт е издаден от органи по приходите, в съответствие с изменението на разпоредбата на чл.119, ал.2 ДОПК /Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./, сочеща, че РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Ревизионното производство се образува с издаването на ЗВР по аргумент от чл.112, ал.1 ДОПК. То е приключило по реда на измененията на чл.119 ДОПК, което обуславя и издаването на РА от компетентни органи по смисъла на сочената разпоредба. Наред с това, в ТР № 5/2016 г. по Тълкувателно дело № 10/2016 г. на Общото събрание на ВАС, е посочено, че "Според чл.112, ал.2, т.1 ДОПК ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от Териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Чл.118, ал.2 ДОПК разпорежда, че ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл.7, ал.1, т.4 от Закона за Националната агенция за приходите. Според последната разпоредба това са служителите, заемащи длъжност: "държавен експерт по приходите", "държавен инспектор по приходите", "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". Чл.119, ал.2 ДОПК /действаща редакция ДВ, бр. 82/2012 г., в сила от 01.01.2013 г./ разпорежда, че РА се издава от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. За да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл.119, ал.2 ДОПК, последният следва да е издаден от две лица: 1. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на Директора на компетентната териториална дирекция. Нормата на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК не поставя изискване каква длъжност следва да заема определения от Териториалния директор орган по приходите. Единственото условие е това лице да притежава качеството "орган по приходите". Кой са органи по приходите е дефинирано в разпоредбата на чл.7, ал.1, т.1-4 ЗНАП, в това число и лицата по т.3 – директори на дирекции, началници на отдели и сектори – най-честият кръг от служители, определяни от териториалния директор за лица по чл.112, ал.2 ДОПК. Тълкуването на разпоредбите на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 ДОПК води до извода, че нормата на чл.118, ал.2 дефинира какво представлява ревизионният акт и кой го издава по принцип, докато разпоредбата на чл.119, ал.2 ДОПК урежда конкретната процедура по издаване на ревизионния акт. Нормата на чл.118, ал.2 ДОПК е свързана със старата редакция на чл.119, ал.2 ДОПК, когато ревизионният акт се издава еднолично, поради което тя не е съобразена с изменението на разпоредбата, в сила от 01.01.2013 г. По отменената вече редакция на чл.119, ал.2 ДОПК издателят на акта е едноличен орган, като това не е органът възложил ревизията, и той следва да е в кръга на лицата, посочени в чл.118, ал.2 ДОПК. След изменението на чл.119, ал.2 ДОПК от 01.01.2013 г. ревизионният акт се издава съвместно от два органа – единият е органът, възложил ревизията, а другият е ръководителя на ревизията. Изменението на разпоредбата касае както органа, издател на акта, така и начина на определяне на издателя на акта: по отменената редакция с нарочна заповед, а по сега действащата редакция единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор - чл.112, ал.2, т.1 във вр. с чл.119, ал.2 ДОПК, а вторият от първия орган въз основа на заповедта за възлагане на

ревизия – чл.113, ал.1, т.2 ДОПК.

Следователно разпоредбата на чл.119, ал.2 ДОПК, в редакцията след 01.01.2013 г., определя качествата на лицата, които са компетентни да издадат ревизионния акт и при проверка за действителността на акта следва да се установи дали тези качества са налице. Не намира опора в закона тезата, че разпоредбите на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 ДОПК следва да се прилагат кумулативно. Нормата на чл.119, ал.2 ДОПК в предишната си редакция /в сила до 01.01.2013 г./ не посочва изрично какви длъжности следва да заемат органите по приходите, които следва да издадат ревизионния акт. Нормата единствено поставя условие този орган да бъде посочен от този, чиято е компетентността по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК за възлагане на ревизия. След като в сега действащата разпоредба на чл.119, ал.2 ДОПК императивно са посочени лицата, които издават ревизионния акт, като липсва изрично оправомощаване на органа по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК (липсва изискване за издаване на заповед за определяне на компетентен орган), то не е необходима и конкретизацията на длъжностното качество на органите, каквато конкретизация се прави от нормата на чл.118, ал.2 ДОПК. Ако има такава конкретизация, то тя се отнася единствено и само по отношение на лицата от ревизиращия екип, определени със заповедта по чл.113, ал.1, т.2 ДОПК, но не и по отношение на лицето възложило ревизията, за което има единствено изискване да е орган по приходите по смисъла на чл.7, ал.1 ЗНАП. Сега действащата редакция на чл.119, ал.2 ДОПК няма по-тясно приложно поле от предишната редакция. Поради това не може да бъде изграден извод, че и двамата съставители на РА следва да са в кръга на лицата, посочени в чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП. Според действалата до 01.01.2013 г. редакция на чл.119, ал.2 ДОПК, РА се издава само от едно лице, за чието оправомощаване се издава нарочна заповед, докато според сегашната редакция РА се издава от две лица, едното от които е лицето възложило ревизията, а другото е лицето, което е било ръководител на екипа. Включването в кръга на тези лица на лицето възложило ревизията води до извод, че целта на изменението на закона е да се обезпечи участието на контролния орган, възлагащ ревизията, в крайния акт, с която приключва производството, за да се оптимизира качеството на процеса. Приетото изменение на чл.119, ал.2 ДОПК не стеснява приложното поле на разпоредбата. Разпоредбите на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 ДОПК се намират в един и същ нормативен акт. Следователно те са равни по степен норми, определящи компетентните лица да издават ревизионни актове. Материалната компетентност за издаване на РА по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича по силата на закона - чл.119, ал.2 ДОПК, а не по силата на заповедта на Териториалния директор по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Поради това не намира подкрепа в закона тезата, че този орган има само процесуална компетентност да издаде акта, а да няма материална такава.

От приложените по делото доказателства е видно, че както ЗВР, така и всички съобщения, РД и РА са връчени лично на жалбоподателя, негов пълнолетен член на семейството и упълномощен представител, за чиято представителна власт по делото се съдържат писмени доказателства. Връчването на ЗВР, РД, РА е станало при спазване на разпоредбата на чл.29, ал.6 ДОПК, според която съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, а според ал.7 на същата разпоредба, освен на лицата, изброени в ал.6, съобщение на физическо лице, включително и едноличен търговец, може да се връчи и на пълнолетен член на домакинството му, както и на пълнолетно лице, което има същия постоянен адрес, ако се съгласи да го приеме със задължение да го предаде. В ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120, не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в хода на ревизионното производство, но следва да бъде отбелязано, че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения, се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса, аргумент от разпоредбата на чл.33 ДОПК: по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с

изключение на актовете, документи и книжа за реализиране на административнонаказателна отговорност, за които се прилага ЗАНН. С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита, и които нарушения да опорочават издадения РА до степен нищожност.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 ДОПК, задължителни реквизити - името и длъжност на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхват на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към РА е приложен Ревизионен доклад, който е вътрешно служебен акт. В ТР № 5/22.06.2015 г. на ВАС е посочено, че макар РД е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл.21, ал.5 АПК. Независимо, че разпоредбата на чл.120, ал.2, изр.първо ДОПК сочи, че той се прилага към РА и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на РА да се наслаждава върху волята на съставителите на РД и в тази кумулативност на двете волеизявления, да се упражнява съвместна компетентност за издаването на РА. Друг извод не следва от сезиращата функция на РД и свързаните с момента на издаването му срокове, тъй като уведомяването на органа, възложил ревизията, не е правопораждащ факт за възникването на компетентността за издаването на ревизионния акт. Тя не произтича от РД, а е нормативно установена и персонално определена, поради което пороците на РД не рефлектират върху валидността на РА. В качеството си на процесуален акт, РД е процесуална предпоставка за издаването на ревизионния акт, а при липса на процесуална предпоставка е налице неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на чл.160, ал.2 ДОПК, но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА.

Ревизионният доклад е подписан от двамата органи по приходите, включени в състава на ревизиращия екип, а дори и да не е подписан от всички участващи в ревизията органи по приходите, то това не може да обуслови нищожност на издадения ревизионен акт, защото пак в същото Тълкувателно решение е изрично е посочено, че съгласно чл.117, ал.2, т.10 ДОПК, изискването за подписване на ревизионния доклад от неговите съставители, е задължителен реквизит на ревизионния доклад от външна страна, т.е. част от нормативно установените изисквания за форма на ревизионния доклад. Разпоредбата на чл.120, ал.2 ДОПК, която предвижда, че ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт, не дерогира систематично предхождащата я норма на чл.120, ал.1, т.5 ДОПК, включваща сред задължителните реквизити на ревизионния акт, наличието на мотиви за издаването му. И двете разпоредби са част от чл.120 ДОПК, озаглавен "Съдържание на ревизионния акт", а това сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Горното обосновава заключението, че не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл.117, ал.2, т.10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото е представена справка от публичен регистър на "Инфонотари" за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. 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.

В съдържанието на заповедите за възлагане на ревизията, ревизионния доклад и ревизионния акт е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис. Представянето на електронните документи на хартиен носител като заверен от страната препис е допустимо по силата на чл.184, ал.1 ГПК, във вр. § 2 от ДР на ДОПК. Съгласно чл.13, ал.1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, но според чл. 13, ал. 4 ЗЕДЕП само квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно чл.16, ал.1 ЗЕДЕП квалифициран електронен подпис е този усъвършенстван електронен подпис, който е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл. 24 ЗЕДЕП и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа и е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕП доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър, в който публикува удостоверенията за електронен подпис, 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 ЗЕДЕП. 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, поради което Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Ревизионното производство е първо, като същото е приключило по реда и в сроковете, визирани в нормата на чл.114 ДОПК. При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения, в хода на ревизионното производство, органите по приходите са събрали относимите доказателства. РД е издаден в сроковете визирани в ДОПК - в частност на чл.117, ал.1 ДОПК, РД се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията. Дори и ревизионният доклад да е съставен след изтичане на този посочен срок, то това не го прави нищожен, нито пък лишава съставителите на РД от правото да го съставят, защото сроковете за съставянето на

ревизионния доклад са инструктивни и с изтичането им не са погасява правото на съответните органи да го съставят. Органът по приходите е уведомил изрично ревизирия данъчен субект, че ревизията му ще бъде извършена по реда на чл.122 ДОПК и основата за облагане ще бъде определена по този ред. Нормата на чл.124, ал.1 ДОПК изисква, когато данъчният орган установи, че са налице обстоятелствата по чл.122, ал.1 ДОПК, да уведоми данъчния субект, че ще определи данъчната основа по реда на чл.122 и следващите, и да му определи срок за представяне на документи и за вземане на становище, който не може да бъде по-кратък от 14 дни. Тази процесуална норма е гаранция за правото на защита на данъчния субект, който от самото начало на данъчния процес следва да бъде наясно за начина на определяне на данъчната основа, за да може да вземе становище и да представи доказателства. Нещо повече дори, органите по приходите са положили максимални усилия за да връчат първата ЗВР, като са използвали всички допустими способи за връчване, визирани в ДОПК, по аргумент от разпоредбата на чл.33 ДОПК.

При издаване на РА са спазени материално-правните разпоредби по ЗДДФЛ. По отношение на установените задължения – данък върху доходите на физически лица – доходи от отдаване под наем на недвижими имоти, собственост на жалбоподателя.

Правната регламентация на облагането на доходите на физическите лица се съдържа в ЗДДФЛ, в сила от 01.01.2007 г. В предметния обхват на закона, е облагането на доходите на физическите лица, включително и от дейност като едноличен търговец. В чл.12 ЗДДФЛ е посочено, че обект на облагане са доходите на местни и чуждестранни физически лица, които са носители на задължението за данъци по този закон. Съгласно чл.6 ЗДДФЛ местните физически лица са носители на задължението за данъци за придобии доходи от източници в Република България и в чужбина. В чл.10 ЗДДФЛ са посочени видовете доходи в зависимост от източника – доходи от трудови правоотношения, доходи от стопанска дейност като едноличен търговец, доходи от друга стопанска дейност, доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, доходи от прехвърляне на права или имущество, доходи от източници по чл.35, както и доходи, облагаеми с окончателни данъци по този закон.

Според чл.12 ЗДДФЛ 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 закон. Данъчната година е календарната година, по аргумент от разпоредбата на чл.15 ЗДДФЛ. По силата на чл.16, ал.1 ЗДДФЛ облагаемият доход и данъчната основа се определят за всеки източник на доход поотделно, съгласно разпоредбите на този закон, като при определяне на облагаемия доход не се включват доходите, подлежащи на облагане с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане, както и доходите, подлежащи на облагане с патентен данък по реда на Закона за местните данъци и такси. В чл.8 ЗДДФЛ е посочено, че доходите, които произтичат от стопанска дейност чрез определена база на територията на Република България или от разпореждане с имуществото на такава определена база, са от източник в Република България. Съгласно чл.8, ал.6 ЗДДФЛ от източник в Република България са и изрично изброени доходи, начислени/изплатени от местни лица, от търговски представителства, както и от място на стопанска дейност или определена база в Република България, в това число и по т.5 - доходи от наем или друго предоставяне за ползване на движимо или недвижимо имущество. Видовете доходи от своя страна са визирани в нормата на чл.10 ЗДДФЛ и се квалифицират в зависимост от източника на доходи - доходи от трудови правоотношения, доходи от стопанска дейност като едноличен търговец, доходи от друга стопанска дейност, доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, доходи от прехвърляне на права или имущество, доходи от източници по чл.35, както и доходи, облагаеми с окончателни данъци по този закон, а в зависимост от формата на плащане доходите могат да бъдат парични и непарични. Придобиването на доходи е регламентирано в чл.11 ЗДДФЛ - Ако не е предвидено друго в този закон, доходът

се смята за придобит на датата на плащането - при плащане в брой, заверяването на сметката на получателя на дохода или получаването на чека - при безналично плащане, получаването на престацията - за непаричен доход. 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 закон. Данъчната година е календарната година, а когато в този закон е предвидено приспадане на разходи, при определяне на облагаемия доход от съответния източник се вземат предвид разходите, определени по този закон. От друга страна, в чл.31 ЗДДФЛ е уреден облагаемият доход от наем-облагаемият доход от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на движимо или недвижимо имущество се определя, като придобитият доход се намалява с 10 на сто разходи, а по силата на чл.32 ЗДДФЛ годишната данъчна основа на местни физически лица от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права и имущество се определя, като облагаемият доход по чл.31, придобит през данъчната година. Годишната данъчна основа на местни физически лица от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права и имущество се определя, като облагаемият доход по чл.31 ЗДДФЛ, придобит през данъчната година, се намалява с вноските, които лицето е задължено да прави за данъчната година за своя сметка по реда на чл.40, ал.5 от Закона за здравното осигуряване/ в редакцията, действаща към момента на възникване на задължението и към момента на установяването му.

РА е издаден след ревизионно производство, което се е развило по особените правила на чл.122 ДОПК и с оглед на това следва да се вземе предвид правилото, въведено в нормата на чл.124, ал.2 от същия кодекс: в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл.122, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122, ал.1 е подкрепено със събраните доказателства. Това означава, че на ревизионния акт нормативно е придадена отнапред материална доказателствена сила по отношение на обективирания в него констатации за проявлението на конкретни факти и обстоятелства.

Предпоставките по чл.122, ал.1 ДОПК в случая са две: наличие на данни за укрити приходи, и документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване, и без съмнение са подкрепени от събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Ревизията е установила, че жалбоподателят не е декларирал приходите, постъпили по банковата му сметка през 2012 г. и 2013 г. От една страна ревизията е установила, че по банковата сметка на жалбоподателя са постъпвали суми, без да е ясно основанието за постъпването им. Установени са преводите, по които ревизираното лице е получавало съответните суми през ревизирания период, както и точния размер на получените средства. От друга страна са установени както данни за получаване на доходи от нерегламентирана дейност, така и увеличаване на имуществото на лицето, което не се дължи на декларирани облагаеми доходи. От трета страна жалбоподателят не е представил документи, от които да е видно въз основа на какви облигационни правоотношения се увеличава имущественото му състояние. В този случай установеното следва да се счете за доход с недоказан произход, подлежащ на облагане, като размерът на данъчната основа правилно е определен съобразно чл.122, ал.2 ДОПК, при спазване на производството по чл.124 ДОПК.

Както се спомена по-горе, че съгласно чл.124, ал.2 ДОПК в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по чл.122 ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното.

За да се опровергае констатацията на ревизията за наличие на укрит доход, жалбоподателят следваше да установи основанието за получаване на паричните преводи.

В настоящия случай ревизионното производство е образувано във връзка с получени сигнали за осъществяване от страна на лицето и неговата съпруга на нерегламентирани дейности по хотелско настаняване и отдаване под наем на недвижими имоти, в режим на СИО, в жилищна сграда с административен адрес: [населено място], ул."Проф. д-р И. С." №9. Установено е, че

в горепосочената сграда жалбоподателят притежава в съсобственост със съпругата си описаните по-горе недвижими имоти, съгласно представени по делото нотариални актове за собственост. В хода на ревизията и въз основа на събраните доказателства е констатирано, че за 2012 г. и 2013 г. по банковата сметка на жалбоподателя е постъпила сума в размер на 10 837,73 лв. с вносител Ц. Б. Д. и М. А. Д., а за данъчен период 2013 г. - 16 441,02 лв., с вносител А. Н. С..

С оглед събраните по делото писмени и гласни доказателства, включително и от допуснатите ССЕ, допълнителна ССЕ и СОЕ се установява безспорно наличието на получени и недекларирани доходи от страна на жалбоподателя за периода 2012 г. и 2013 г.

От писмените обяснения на ревизираното лице, представени на 22.12.2015 г., се установява, че постъпилите парични средства, с които е захранвана неговата лична банкова сметка от трети лица, представляват погасявания по предоставен заем на А. Н. С. и платени суми за задатък /капаро/ във връзка със сключен предварителен договор за покупко-продажба на идеална част от недвижим имот, представляващ магазин № 1 с Ц. Б. Д. и М. А. Д..

От доказателствата по делото безспорно се установи, че въпросният недвижим имот магазин № 1 е съсобствен между жалбоподателя и неговата съпруга. От представения Предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 21.06.2012 г., представен в хода на обжалването на РА по административен ред, става ясно, че между страните е уговорено да бъде сключен окончателен договор в срок до 31.03.2013 г., а до 31.12.2012 г. купувачите да заплатят на продавачите сумата в размер на 20 000 лв. представляваща уговорен задатък. От допуснатата допълнителна ССЕ се установява, че общият размер внесен от Ц. Б. Д. и М. А. Д. по банковата сметка на жалбоподателя е в размер на 12 816.07 лв., а именно с 7 183.93 лв. по-малко. При обстоен преглед на банковите извлечения се установява, че последната вноска от дължимия задатък, преди твърдяното разваляне на договора, е осъществена на 18.02.2013 г. Задатъкът има доказателствена функция, тъй като потвърждава постигането на съгласие между страните, тоест сключването на договора, без това да отменя изискуемата от закона форма за действителност и за доказване на определени сделки, има обезпечителна функция, тъй като осигурява и стимулира страните да изпълнят задълженията си, за да не загубят вече даденото, изпълнява ролята на обезщетение, като разпоредбата на чл.93, ал.2 от Закона за задълженията и договорите предвижда, че изправната страна може да задържи задатъка, респективно да иска връщане на задатъка в двоен размер в случай на неизпълнение на договора от насрещната страна. В процесния случай се установява, че от страна на купувачите не е изпълнено поетото договорно задължение в чл.4.2, ал.1 от договора, а именно задатъкът в размер на 20 000 лв. да бъде заплатен до 31.12.2012 г. Следва да се има предвид в тази връзка, че в случай, че предварителният договор няма как да бъде изпълнен, то тогава изправната страна в случая следва да развали сключения предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот. Съгласно разпоредбите на ЗЗД и по-конкретно визираното в чл.87, предварителният договор може да бъде развален, когато насрещната страна неизпълни договорното си задължение. Самото неизпълнение може да бъде пълно, лошо, забавено или частично. Освен това неизпълнението следва да се дължи на виновното поведение на неизправната страна, тоест вината може да бъде и в двете възможни форми – умисъл или небрежност. За да е налице умисъл, следва страната при подписване на предварителния договор да е съзнавала, че няма да може да изпълни поетите договорни задължения. На практика се среща по-често втората форма – неизправната страна не е положила необходимите усилия, за да изпълни поетите с договора задължения. Друга много важна предпоставка, за да бъде развален договорът е страната, която иска развалянето да е изпълнила поетите с договора задължения. Нещо повече, съгласно законово уреденото в чл.87 ЗЗД, неизпълнената част от поетото задължение следва да е незначителна, с оглед интереса на изправната страна по предварителен договор.

Развалянето на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот следва да стане чрез писмено волеизявление на изправната страна. В практиката това става най-често

чрез нотариална покана. Тук следва да се има предвид, че не се извършва разваляне на договора по съдебен ред, тъй като с предварителния договор не се прехвърлят вещни права, а само се договаря, че ще бъде подписан договор за прехвърляне на право на собственост, ако бъдат изпълнени условията на сключения предварителен договор. /В тази връзка е Тълкувателно решение № 142-6 от 11.11.1954 г., ОСГК на ВС: "изправният кредитор по двустранен договор, който може да развали договора при условието на чл.87, ал.1 ЗЗД с едностранно предупреждение, няма правен интерес да води иск по съдебен ред за същото и такъв иск следва да бъде отхвърлен от съда като процесуално недопустим"/. С нотариалната покана следва да бъде предоставен подходящ срок за изпълнение на неизпълненото договорно задължение, както и да бъде посочено, че ако то не бъде изпълнено, то договорот ще се счита за развален.

В настоящия случай от свидетелските показания на разпитаните купувачи по сключения предварителен договор, се установява, че същите в случая са били неизправната страна, като документално развалянето на договора не е удостоверено. В самия договор е уговорено, че в случай, че купувача не осигури сумата в размер на 100 000 лв. в срок до 31.03.2013 г., то договорот се счита за развален по вина на купувача и задатък в размер на 20 000 лв. остава за продавача. Съдът не кредитира показанията на св.Д. - същите са противоречиви и не кореспондират със събраните по делото писмени доказателства. На първо място св.Д. твърди, че сумата дадена като задатък е възстановена на няколко части в брой, а според свидетелката Д. сумата била възстановена изцяло в брой. От банковите извлечения въобще не може да бъде доказано, че се касае за внасяне на сумите като задатък, в самото основание за внасяне на сумите е посочено "захранване на сметка". Това от своя страна е доста съмнително обстоятелство, предвид че се касае за заплащане на сума в голям размер и в случай на разваляне на договорните отношения, страната, която счита себе си за изправна би следвало да разполага със съответните доказателства за нейна защита и възстановяване на даденото. Общо известно е, че при уговоряване на задължения свързани с големи парични суми, всяка една от страните би държала тяхното документално оформяне с цел защита на правата си при евентуално възникнали бъдещи спорове.

Друг съмнителен момент е това, че задатъкът не е внесен в уговорената сума и уговорен срок, както и че няма изрични доказателства за разваляне на сключения предварителен договор за покупко-продажба от страна на изправната страна. Това на практика води до извода, че представеният като доказателство предварителен договор е съставен само и единствено за нуждите на ревизионното производство. Дори и да се приеме, че постъпилите по банковата сметка на жалбоподателя суми представляват задатък, то същите подлежат на облагане по ЗДДФЛ. В тази връзка сумите, получени от физическо лице като капаро/задатък по сделки, са доход, чието данъчно третиране е по реда и условията на ЗДДФЛ. В тази насока е и практиката на Върховен административен съд. В практиката си ВАС разглежда тези плащания от една страна като "задатък" в облигационноправен смисъл, като приема обаче, че в данъчноправен аспект тези плащания следва да се третират като авансови плащания със съответните данъчноправни последици.

При задатък/капаро, получено по предварителен договор за продажба или замяна на недвижимо имущество са приложими общите правила на ЗДДФЛ, регламентиращи момента на придобиване на дохода. Съгласно разпоредбата на чл.11, ал.1, т.1 и т.2 от същия закон, доходът се смята за придобит на датата на плащането, а при безналично плащане – на датата на заверяването на сметката на получателя на дохода. Следователно, независимо, че изплатената през 2012 г. и 2013 г. сума изпълнява функцията на задатък, в аспект на ЗДДФЛ е налице придобит доход – част от договорената цена по сделката. Когато през данъчната година е платена част от продажната цена на недвижимо имущество, облагаемият доход за тази данъчна година се определя по реда на чл.33, ал.7 ЗДДФЛ. Цената на придобиване на недвижимото имущество се определя съгласно разпоредбите на чл.37, ал.6 ЗДДФЛ.

В случай че до изтичането на календарната година на получаване на задатъка поради виновно

поведение на купувача по договора не се сключи окончателен договор и продавачът придобие правото да задържи задатъка като неустойка, следва да се приеме, че сумата, получена от продавача като задатък, в годишен аспект представлява доход от неустойка, т.е. попада в обхвата на т.нар. доходи от други източници /чл.35, ал.1 ЗДДФЛ/. Същият подлежи на деклариране в годишната данъчна декларация, като облагаемият доход е брутната сума, придобита през данъчната година.

Ако след изтичане на календарната година, през която задатъкът е получен от продавача, същият придобие правото да задържи сумата на задатъка като неустойка, следва да се приеме, че сумата, получена от продавача като задатък, подлежи на деклариране като неустойка – доход от други източници по чл.35, ал.1 ЗДДФЛ за календарната година, през която доходът се е трансформирал като доход от неустойка.

Налага се изводът, че сумите, получени по банковата сметка на жалбоподателя са с недоказан произход, следователно са укрити доходи и подлежат на облагане.

Аналогични са изводите на Съда и по отношение на твърденията за сумата в размер на 14 600 лв., предоставена от жалбоподателя като заем на А. Н. С..

Съгласно разпоредбата на чл.240 ЗЗД с договора за заем, заемодателят предава в собственост на заемателя пари или други заместими вещи, а заемателят се задължава да върне заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество. От употребения в нормата израз - "предава в собственост на заемателя пари или други заместими вещи" следва изводът, че договорът по своето естество е реален, т.е. неговите правни последици и действие настъпват от момента на предаване на собствеността върху парите или другите заместими вещи. От значение е дали заемодателят е притежавал паричните суми, предоставени според договорите, към момента на сключването им, което е в пряка връзка с извършеното предаване на наличната сума. Действително договорът за заем като неформален не изисква писмена нотариална форма за действителност, но за целите на данъчното облагане, предаването на сумите, т.е. реалното изпълнение на договора следва да бъде установено по безспорен начин.

Не се спори между страните, че в хода на административното обжалване на РА от страна на жалбоподателя са представени четири броя разписки, удостоверяващи получаване на посочени в тях суми, с уговорено задължение А. Н. С. да върне до 31.12.2013 г. В случая в хода на ревизията не е представен договор за заем, нито пък са посочени лица, които да са били свидетели на предаването на съответните суми. Принципът на обективната истина в съдебния административен процес, налага съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без да има значение дали те са представени от страната, която носи доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или са издирени служебно от Съда. При липса на информация в хода на ревизията за предоставянето на заема от РЛ – в съдебното производство възможността за ангажиране на доказателства на практика става неограничена, което изключва обективност на преценката за доказателствената сила на частен документ със свидетелстващо съдържание с оглед всички обстоятелства по делото. При липса на други преки или индикиращи данни за реално получаване на суми в конкретен размер от индивидуализирано физическо лице и на конкретни дати, свидетелските показания относно реално предаване на сумите не са убедителни и се явяват неподкрепени с други относими доказателства. Съдът не кредитира показанията на св.С., тъй като същите са противоречиви и не съответстват на събраните доказателства по делото. Свидетелят заявява, че е получил сумата в "евро", докато в представените разписки сумите са в левове. Неогично звучат твърденията му за скарване с жалбоподателя, което е обусловило да внася суми по банковата му сметка, често по няколко пъти за един ден, при това с указание "захранване на сметка".

По принцип заемът не представлява доход, но може да се приеме, че чрез получен заем лицето обосновава извършени разходи за определен период от време. В тази връзка разпоредбата на чл.50, ал.1, т.5 ЗДДФЛ е законово регламентирано, че местните физически лица подават годишна данъчна декларация по образец за: предоставените/получените

парични заеми, както следва: а/ непогасената част от предоставените парични заеми през данъчната година, ако размерът им надхвърля 10 000 лв. В настоящия случай доказателства за подаването на такава декларация не са представени, нито пък са представени доказателства за получаването на погасявания по тях. Безспорно е установено, че такива средства не са отразени в изходящия паричен поток на задълженото лице, респективно не е формиран недостиг, а и липсват категорични данни жалбоподателя към 01.2013 г. да е разполагал със сума над 10 000.00 лв. в брой, единственият легален доход на Х. Н. в този период е получаваната от него пенсия в размер на 440 лв. месечно. Противно на твърденията на жалбоподателя е, че видно от банковите извлечения, в същите като основание към съответната вноска, извършвана от А. Н. С. е упоменато основание "захранване на сметка", но не и погасяване на заем. Не се доказва предаването на паричната сума на заемополучателя, което предвид реалния характер на договора за заем е елемент от пораждащия правоотношението фактически състав.

За да бъдат правилно квалифицирани получените по банковата сметка на жалбоподателя суми, и съответно да бъде определен техният данъчен режим, в съответствие с общите правила за разпределение на доказателствената тежест, жалбоподателят, който твърди, че същите представляват връщане на предоставения от него заем, следва да докаже при пълно и главно доказване предаването на сумите от него на третото лице и основанието, на което същите са предадени. Съобразно разпоредбата на чл.12 ЗДДФЛ облагаеми по закона са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение да доходите, които са необлагаеми по силата на закон, и жалбоподателят носи доказателствената тежест да докаже, че получените от него суми са получени на друго основание, което изключва квалифицирането им като доход, или да докаже, че същите попадат сред изключенията от облагане доходи. Писмени доказателства, от които може да бъде направен безспорен извод за това са представени едва в хода на обжалването по административен ред. Ако ревизираното лице е притежавало същите още в началото на ревизията би следвало да ги е представил, за да защити своята теза и да докаже реалното им извършване. Представянето на доказателства, които са от съществено значение, и не подкрепени с други, удостоверяващи действителността на предоставения заем, води до извода, че същите са съставени на по-късен етап. Обсъдени в съвкупност с представените извлечения за движението по банковата сметка на жалбоподателя, в които е посочено основанието на извършените вноски, свидетелските показания не кореспондират с посоченото от А. С. в платежните документи причини за вноските. Основанието за плащане, както се посочи по-горе е "захранване на сметка". Така отразеното основание опровергава твърденията на А. С., че е връщал по банков път, за да има доказателства за връщането на сумите. Предвид това следва да се приеме, че получените суми не могат да бъдат определени като друг вид плащания, а не доходи, и не се доказва същите да попадат в изчерпателно определените необлагаеми доходи в чл.13 ЗДДФЛ, и съответно представляват облагаеми доходи по смисъла на чл.12, ал.1 ЗДДФЛ.

Не следва да се кредитират показанията на св.К., тъй като същите са изолирани и противоречат както на писмените доказателства, съдържащи се в официални документи – протоколи на органи по приходите, така и на показанията на св.Л. и св.П., кои като съсед са и очевидци на извършваната дейност от съпрузите Н.. Ето защо Съдът не приема, че намиращите са в процесните магазини вещи са били собственост на К.. По-логично и доказано с показанията на указаните свидетели Л. и П., както и с оглед подредеността на мебелите и предназначението им като обзавеждане на обитаеми стаи, е че същите са били предназначени именно за дейността на жалбоподателя и съпругата му като наемодатели на недвижими имоти.

В същия смисъл не следва да се ценят като достоверни показанията на св.Н., пристрастна като съпруга на жалбоподателя и заинтересована от изхода на спора, както и с оглед обстоятелството, че тя също е обложена от НА за нерегламентирана дейност по отдаване на

имоти под наем и реализиране на приходи от нея, като обжалва издадения й РА пред АССГ по адм.дело № 12616/2017 г.

Предвид вида, порядъка и честотата на внасяне на процесните суми за периодите 2012 г. и 2013 г. следва обоснованият извод, че същите са свързани с осъществяваната нерегламентирана дейност по отдаване под наем на недвижими имоти и внасяне на ежедневния оборот от нея. Този извод се подкрепя от събраните по делото писмени и гласни доказателства, безспорно се установява, че жалбоподателят е отдавал под наем въпросните имоти, от страна на съседни на същия в жилищната сграда са депозирани множество жалби до различни институции, нещо повече в интернет пространството и дори в социалната мрежа Ф. е било оповестено отдаване под наем на помещенията, която информация е актуална и към момента.

С оглед установените обстоятелства по чл.122, ал.1 ДОПК приходният орган е определил основата за облагане с данъци като са съобразени и анализирани относимите към ревизираното лице обстоятелства по чл.122, ал.2 ДОПК, които подробно се проследиха от съда по-горе в настоящото изложение. Приходният орган е определил данъчна основа за облагане с данък върху дохода въз основа на получените доходи на ревизираното лице и установените недекларирани доходи. Върху изчислената годишна данъчна основа са определени и задълженията. Определена е обща годишна данъчна основа на доходите за облагане по ЗДДФЛ за 2012 г. в размер на 9 387.90 лв. и дължим данък по чл.48 ЗДДФЛ в размер на 938.79 лв. и за 2013 г. в размер на 9 362.25 лв. и дължим данък по чл.48 ЗДДФЛ в размер на 936.22 лв., ведно с установените лихви.

След като решаващият орган е установил, че посочените суми превишават размера на установените с РА данъчни основи по чл.122 ДОПК на недекларираните доходи за периодите 2012 г. и 2013 г., то правилно същият е потвърдил РА, като се е позовал на разпоредбата на чл.155, ал.8 ДОПК, а именно, че с решението РА не може да бъде изменен във вреда на жалбоподателя.

Изложеното дотук мотивира Съда да приеме, че РА е законосъобразен, а жалбата срещу следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

С оглед изхода на спора и изразена претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в съдебното заседание по делото, проведено на 21.09.2017 г., такова следва да бъде присъдено на ответника съобразно чл.8, ал.1, т.2 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 382,22 лв.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД-С. град на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Х. Т. Н. от [населено място],[жк], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-2214-1404188-091-001/15.10.2015 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, в частта, в която е потвърден с Решение № 194/05.02.2016 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Х. Т. Н. от [населено място],[жк], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], да заплати на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 382,22 лв. (триста осемдесет и два лева и 22 ст.)

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: