

РЕШЕНИЕ

№ 13096

гр. София, 29.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 04.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **6277** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 – чл.161 ДОПК.

Образувано е по жалба вх.№19336/22.05.2023г. на Н. В. З., ЕГН [ЕГН], с постоянен адрес в [населено място] срещу Ревизионен акт(РА) № 22221021007199-091-001/16.12.2022г. на органи по приходите, частично отменен, изменен и потвърден с Решение №406/31.03.2023г. на директора на дирекция ОДОП [населено място] при ЦУ на НАП, в частта, с която са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за 2017г. в размер на 4 232,30 лв., ведно със съответните лихви и в частта, с която е потвърден РА в оспорената част и е установен резултат за годишен и авансов данък по чл.48, ал.2 ЗДДФЛ на ЕТ за 2016г., 2017г. и 2018г. в размер на 12 774,51лв. и лихви 5 932,20лв.

В жалбата се излагат твърдения за неправилно приложение на чл.122 ДОПК и липса на обстоятелствата по чл.122, т.2, т.4 и т.7 от ДОПК. Твърди липса на данни за ревизия по посочения ред за данъчните периоди, които са в обхвата на ревизията. Ревизиращите неправилно са приели, че предмет на облагане е придобиване на собственост, а не реално извършен облагаем доход по чл.33, ал.1 ЗДДФЛ в резултат на продажба на имущество. Установеният облагаем доход в размер на 55 387 лв., за който е платен данък в размер на 6 596 лв. е реализиран от общо три продажби на недвижими имоти през 2016г. и 2017г. За същия период е получила 192 000,00 лева за издръжката на децата си. През целия ревизиран период 2015г.-2018г. е извършила

общо шест разпоредителни сделки с недвижимо имущество, като само в три от случаите е извършена последваща продажба на същото, за което е заплатила добросъвестно дължимите данъци, поради което не могат да се третират като „икономическа дейност“. Ревизиращите е следвало да изчислят и реално направените от нея разходи за придобиване и подобрене на това имущество. Намира за неотнорми цитираната от данъчните органи съдебна практика. Неправилно приходните органи са ценили като „търговска дейност“ множеството договори за покупка на наследство по реда на чл.212 ЗЗД, като техният брой е ирелевантен, тъй като покупката на недвижимо имущество не е облагаем доход. Продажбата на недвижимите имоти е инцидентна и за задоволяване на лични нужди. Също така твърди, че неправилно ѝ е начислен разход за възстановен заем на физическо лице в размер на 128 986,68 лв. през 2017г. В действителност платената по банков път сума за заема от 70 850 щатски долара е 118 653,52 лева., като общата сума на разходите за 2017г. е 175 153,52 лв., вместо посочените в оспорения акт 183 486,68 лв., поради което се установява превишение на приходите над разходите вместо неправилно вписаният недостиг от 42 323,04 лв. Твърди, че неправилно е определена по чл.122 ДОПК за 2017г. годишна данъчна основа в размер на 42 323,04 лв. и следващ се данък в размер на 4 232,30лв. Според жалбоподателката е налице превишение на приходите над разходите, а не обратното, като няма недостиг на парични средства – а има излишък в посочения размер. Неправилно за 2016 г. ревизиращите са приели, че дължимият данък е в размер на 90 лв., определен като ЕТ по чл.122, ал.2 ДОПК, вместо като данък по чл.17 ЗДДФЛ. При подаване на ГДД за 2016г. е допуснала грешка, като вместо 50,00 лв. е внесла сумата от 90,00 лв., за което е коригирала своевременно декларацията. В подадената ГДД за 2018г., твърди че неправилно е отразила сумата по придобиване на недвижимо имущество, в размер на 20 000 лв., тъй като не е реализирана положителна разлика при замяната на 33/100 ид.ч. от ПИ в С. с лек автомобил марка А.. Тази сделка е необлагаема и неправилно е обложена при ревизията. След откриване на грешката е подала коригираща данъчна декларация. Неправилно ревизиращите не са извършили корекции по направеното възражение в ревизионното производство. Допуснати са грешки при изчисленията в паричния поток за 2015г., като не е налично превишение на разходите, а на приходите със 722,14 лв. За 2017г. неправилно е начислен като облагаем доход сумата от 56 246,00 лв. от Б. Д. с основание“ ремонт на жилище“. Тази сума не е декларирана, тъй като не е извършен ремонт и сумата е възстановена на наредителя, който сам е извършил подобренията. Поради съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на материалния закон, моли за отмяна на оспорения РА.

В съдебно заседание по същество, жалбоподателката се представлява от адв. Н., който пледира за отмяна на оспорения акт. Претендира присъждане на сторените разноски за експертиза и адвокатско възнаграждение. Представя писмени бележки.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление С. на Националната агенция за приходите, чрез юрк. К., оспорва жалбата изцяло, моли за нейното отхвърляне. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК на оспорения акт, от фактическа страна приема следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221021007199-020-001/16.12.2021 г., връчена на 27.01.2022 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР(ЗИЗВР)№Р-22221021007199-020-002/20.04.2022 г. и ЗИЗВР №Р-22221021007199-020-003/14.06.2022 г., издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция “Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Н. В. З. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., както и за данък върху добавената стойност за отделните периоди от м.12.2015 г. до м.12.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен РД №Р-22221021007199-092-001 от 28.09.2022г., връчен на 29.09.2022г. От лицето е подадена молба №17-00-53/11.10.2022г. за удължаване на срока за подаване на възражение срещу РД. С Уведомление №Р- 22221021007199-РУС-001/12.10.2022 г. срокът е продължен до 11.11.2022г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №17-00-53/11.11.2022 г., прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221021007199-091-001/16.12.2022 г., издаден от Т. Б. Г. - на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Л. Д. П. - на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 09.01.2023 г.

С оспорвания пред директора на дирекция ОДОП РА са определени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в общ размер па 12 843,70 лв. и лихва в размер на 6 596,43 лв., както и за Годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ в общ размер на 12 814,51 лв. и лихва в размер на 5 932,20 лв.

За обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221021007199-040001/21.03.2022 г. и №Р-22221021007199-040-002/14.06.2022 г. Представени са документи по опис, подробно описани в РД и ценени от проверяващите.

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК са поискани писмени обяснения, сведения

и документи от всички банки, застрахователни дружества, както и от дружества доставящи комуникационни и комунални услуги регистрирани в България. Всички получени отговори и документи са подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

Връчени са искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица.

С Протокол №1845630/13.06.2022 г. са присъединени РА №Р 22221019007847-092-001/12.05.2021г. и РД №Р-22221019007847-092-001/12.05.2021 г., съставени във връзка с извършена ревизия по реда на чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г. на Б. Ц. Я. – баща на трите деца на жалбоподателката.

Органите по приходите са изследвали получените от лицето доходи, имущественото състояние и направените разходи, като е направена съпоставка между тях. При изготвяне на съпоставката на доходи и имущество на лицето са взети предвид наличностите по сметките (начално и крайна салдо, дебитните и кредитните обороти по сметките са подробно описани и анализирани в стр. 50-58 от РД) за годините и движението по същите с характер на получени доходи и извършени разходи на лицето, като е направено хронологично проследяване по движението на паричните средства и за целта е изготвена таблица за приходи и разходи, която показва дали разходите надвишават размера на доказаните от лицето доходи.

Приходните органи са приели за установено, че през ревизираните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. Н. В. З. е осъществявала дейност по занятие, свързана с извършването на множество покупко-продажби на недвижимо имущество. В тази връзка лицето е било задължено да води счетоводство, съгласно изискванията на Закона за счетоводството (ЗСч.).

Въз основа на събраните при ревизията доказателства са установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 4 и т. 7 от ДОПК, като на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Уведомление с изх. №Р-22221021007199-113-001/14.06.2022 г., с което е уведомено, че данъчната основа на задълженията му ще бъде определена по предвидения в чл. 122 от ДОПК ред, като едновременно с това му е предоставена възможност в 14-дневен срок да представи доказателства и да вземе становище.

От ревизираното лице са предоставени документи, в т.ч. попълнени Декларации по реда на чл. 124 от ДОПК за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., подробно описани в РД.

Ревизиращите са констатирани недекларирани доходи, произтичащи от превишението на разходите над доходите през 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. Прието е, че са налице обстоятелствата, визирани в разпоредбата на чл. 122, ал. 1 от ДОПК.

-При извършената съпоставка на декларираните и/или получени от лицето доходи и източниците на финансиране с притежаваното имущество и направените разходи от Н. В. З. за ревизирания период е установено превишение на разходите в сравнение с приходите на лицето, както следва: за 2015 г. - 31 384,81 лв., за 2016 г. - 7 319,36 лв., за 2017г.- 75 163,64 лв., за 2018 г. - 14 571,49 лв. На основание чл. 122 от ДОПК е определена данъчна основа за облагане в същите размери и е определен дължим данък за 2015 г. в размер на 3 138,40 лв., за 2016 г. 731,90 лв., за 2017 г.-7 516,30 лв. и за 2018 г.- 1 457,10 лв.

- Относно годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като ЕТ, е установено с, че лицето е извършило множество разпоредителни сделки с недвижими имоти, подробно описани в РД. Прието е, че през ревизираните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2018г. Н. В. З. е осъществявала дейност по занятие, свързана с извършването на множество покупки продажби на недвижимо имущество. Съгласно данните от извършените вписвания в Агенция по вписванията и такива предоставени от ревизираното лице през периода от 01.01.2015г. до 31.12.2018 г. е направен извод, че сделките са осъществени с цел получаване на доходи от лицето.

Реализираните доходи, свързани с покупко- продажбите и заменките на недвижимите имоти или на движими вещи от страна на Н. З., представляват основния доход на лицето, имайки предвид факта, че същата няма действащи трудови/извънтрудови договори, както и няма данни за осигуряване през периода на ревизията. Във връзка с продължителния период от време, през който е извършвана дейността, през целия период на ревизията от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. е прието, че сделките са осъществявани в рамките на извършвана дейност по занятие от жалбоподателката, като от същата е осъществявана търговска дейност, по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 14 от Търговския закон (ТЗ). Не са установени изключенията, визирани в чл. 2 от ТЗ. Съгласно чл. 286, ал. 2 от ТЗ, търговски са и сделките по чл. 1, ал. 1 независимо от качеството на лицата, които ги извършват. Съгласно чл. 286, ал. 3 от ТЗ при съмнение се смята, че извършената от търговеца сделка е свързана с неговото занятие. За да определи дейността като търговска приходните органи са съобразили практиката на СЕС, че не толкова броят на извършените продажби определя дадена дейност като независима икономическа, а обстоятелствата, при които се осъществява тя. В случая е прието, че действията на ревизираното лице не се вписват в обхвата на действия за управление на лично имущество. Лицето е предприело активни действия, надхвърлящи обикновеното управление на лично имущество, като използва средства, подобни на тези, използвани от търговец като неговата дейност се определя като икономическа и това го превръща в данъчно задължено лице по смисъла на ЗДДФЛ/ЗДДС.

Съобразена е разпоредбата на чл. 26, ал. 1 от ЗДДФЛ - облагаемия доход от стопанска дейност като едноличен търговец е формираната по реда на Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО) данъчна печалба, включваща и финансовия резултат от прехвърляне на предприятието на едноличния търговец без заличаване на едноличния търговец от търговския регистър. Съгласно чл. 28 от ЗДДФЛ годишната

данъчна основа се определя, като облагаемият доход по чл. 26 за данъчната година се намалява с вноските, които самоосигуряващото се лице е задължено да прави за данъчната година за своя сметка по реда на КСО и ЗЗО. Съобразно чл. 19 от ЗКПО данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба, която съгласно чл. 18, ал. 2 е положителният данъчен финансов резултат. Съгласно чл. 22 от ЗКПО данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определен в Глава шеста от ЗКПО, с данъчните постоянни разлики; данъчните временни разлики и други суми, предвидени в закона. Размерът на данъка е 15%, съгл. чл.48, ал.2 ЗДДФЛ.

От жалбоподателката са подадени ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2016 г., 2017 г. и 2018 г., с които са декларирани доходи от прехвърляне на права или имущество в Приложение №5, вместо в Приложение №2.

-За 2016г. ревизираното лице има подадена ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ с вх. № 13360244/24.04.2017 г., с която е деклариран облагаем доход 900,00 лв. , от прехвърляне на недвижимо имущество. След ползване на данъчно облекчение за едно дете -400лв., е определен дължим данък за довносяне 50лв., който е внесен на 27.04.2017г.

През 2016 г. има реализирана една продажба на недвижим имот с нотариален акт №23, нот.дело № 532/2016г. за сумата от 23 000 лв., като имотът е придобит за 22 000лева. След ползване на данъчно облекчение за едно дете -400лв., е определен дължим данък за довносяне 90лв., който е внесен в размер на 50 лв., т.е. остава дължима разлика в размер на 40 лв., ведно с лихвите.

-За 2017г. с ГДД са декларирани доходи от прехвърляне на два имота с формирана сума от годишните основи по чл.17 ЗДДФЛ-54 886,50лв., като данъкът от 5 488,50лв. е внесен на 24.04.2018г. и 27.04.2018г. За продажбата на втория имот(с н.а. 132/2017г.) е констатирано несъответствие, тъй като за тази покупка са получени общо 166 246,00 лв. и са декларирани доходи от продажба 13 061,00 лв., вместо 69 306,08 лв. В резултат на Н. В. З. за определяне на годишния и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ и на основание чл. 122 от ДОПК ревизиращите са определили общо приходи в размер на 279 684,14 лв. (113 438,14 лв. + 166 246,00 лв.), общо разходи - 162 454,05 лв. (65 514,13 лв. + 96 939,92 лв.). Данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 117 230,09 лв. Данък върху общата годишна данъчна основа (15%) - 17 584,51 лв. Дължим данък за довносяне - 12 096,51 лв.(внесен данък 5 488,00 лв.). На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми в размер на 12 096,51 лв. е определена лихва.

- За 2018г. от ревизираното лице има подадена ГДД по чл.50 ЗДДФЛ с декларирани доходи от прехвърляне на права и имущество с облагаем доход 10 170 лв. и дължим данък 1 017,00 лв., внесен на 24.04.2018г. и 30.04.2019г.

Установено е в хода на ревизията, че с Нотариален акт за замяна на идеална част от

недвижим имот за МПС, акт № 199, том IV, рег. № 8339, дело № 701 /2018г. на Нотариус И. Н. с район на действие СРС, рег. № 040 на Нотариалната камара, вписан в СВ при АВ [населено място], вх. рег. № 39132, акт № 186, дело № 28062/2018 г. Предмет на замяната е собствен имот на ревизираното лице - 33/100 (тридесет и три върху сто) идеални части от недвижим имот, находящ се в [населено място], Столична община, район „С.“, [улица], а именно: ПОЗЕМЛЕН ИМОТ С ИДЕНТИФИКАТОР 68134.104.62 с данъчна оценка на ид. част – 11 114,20 лв. срещу МПС: вид - Лек автомобил, марка - А., модел - ТТ, с ДК [рег.номер на МПС], рама № TRUZZZ8NZY1005388, двигател № ARY003067 със застрахователна (пазарна) стойност на МПС е в размер на 9 100,00 лв. За уравниение на дяловете заменителите В. Л. с ЕГН [ЕГН] и съпругата му А. В. Я. с ЕГН [ЕГН] са доплатили на жалбоподателката сумата в размер на 2 200,00 лв.

На основание чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК полученият доход от Н. В. З. е следвало да бъде деклариран с ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2018 г. в Приложение № 2 за Доходи от дейност като едноличен търговец е формирана данъчна печалба по реда на ЗКПО. В резултат на жалбоподателката за определяне на годишния и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ и на основание чл. 122 от ДОПК ревизиращите са определили общо приходи - 11 300,00 лв. (9 100,00 лв. + 2 200,00 лв.), разходи 0,00 лв.; данъчна основа по реда на чл. 122 ДОПК в размер на 11 300 лв., дължим данък в размер на 1 695,00 лв., внесен – 1 017,00 лв., остава разлика от 678,00 лв., дължима с лихвите.

В конкретния случай органът по приходите е приел, че са налице основанията по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 4 и т. 7 от ДОПК - налице са данни за укриване на приходи или доходи; липсва или не е представена счетоводна отчетност, съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за устанавяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред; декларирания и/или лучените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период.

В законоустановения срок жалбоподателката е оспорила по административен ред РА, с доводи, че е погрешен извода на ревизиращите, че основната й дейност е покупко-продажба на имоти; оспорва разходите за издръжка на живот по години, като твърди, че получаваната издръжка за децата общо 48 000 лв. не е изразходвана изцяло; че в резултат на неправилни действия на ревизиращите е начислен в повече разход за данъчната 2017г., в размер на 121 838,39 лв.

Възраженията са разгледани от решаващия орган, който с решение №406/31.03.2023г.: 1. Отменя РА в оспорената част на установения с РА резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г., 2016 г. и 2018 г., ведно със ответните лихви; 2. Изменя РА, като установения с РА резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. в размер на 7 516,30 лв. определя на 4 232,30 лв., ведно със съответните лихви.; 3. Потвърждава РА в оспорената част на установения с РА резултат за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ

на ЕТ за 2016 г., 2017 г. и 2018 г., ведно с установените лихви. Решаващият орган се е произнесъл и по направеното възражение за нищожност на РА, приемайки го за неоснователно.

По искане на жалбоподателя в хода на съдебното дирене е назначена ССЧЕ , като с оглед на поставените задачи вещото лице представя резултатите от своите анализи, преценки и изчисления, съобразявайки се с относимите към формирането на начално и крайно салдо, доходи, разходи и тяхната съпоставка при формирането на паричния поток за 2017г.

Според вещото лице, посочената в РА като разлика сума от 42323,04 лв., за която е определен данък от 4232,30 лв., е видимо положително салдо(превишение на приходите над разходите), а не както е възприето и в решението на директора на ОДОП като „превишение на разходите над приходите“, т.е. не води до резултат – недостиг. Относно реално направените разходи от РЛ за заеми към трети лица през 2017г., вещото лице е установило, че относно заемът на О. Д. Д. от 70 850 щатски долара(128 986,68лв.), по делото са налични доказателства за преводи за възстановяване в размер на 118 653,52 лв., а не 128 986,68 лв., както е прието от приходните органи, т.е. разликата е с 10 333,16 лв. При тази разлика, разходите за възстановени заеми следва да се коригира от 185 486,68лв. на 175 173,52 лв. Изготвен е вариант при определяне на крайното салдо за 2017г., вземайки предвид възстановена сума за неосъществен ремонт в размер на 56246,00 лв. Вещото лице заключава, че при всички варианти не се установява недостиг на парични средства, не се формира данъчна основа за облагане по чл.17 ЗДДФЛ и в този смисъл не се следва данъчно задължение по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ.

Поставена е задача вещото лице да изчисли размера на дължимия данък на РЛ като физическо лице за 2016г., 2017г. и 2018г., което дава заключение че в този случай данъчното задължение ще е 9 288,59лв.(6 318,01лв.+лихви 2 970,58лв.).

Относно заменените през 2018г. от РЛ 33/100 идеални части от ПИ № 68134.104.62(данъчна оценка 11114,20лв.) с лек автомобил със застрахователна стойност 9100лв. и получено доплащане от РЛ 2200лв.(нотариален акт №199/18.06.2018г.), ако се приеме, с оглед посочените в НА документи за придобиване на имота от РЛ, че разходите за придобиването му са 20 000,00 лв., то тогава резултатът от замената ще бъде отрицателен и няма да се следва данък.

Заключението е изслушано в съдебно заседание, не е оспорено от страните и е прието от съда като обективно и компетентно изготвено.

ПРАВНИ ИЗВОДИ:

Ревизионният акт се обжалва в срок, от надлежна страна, за която е налице интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество, съдът намира жалбата за основателна.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който на практика представлява неразделна част от издадения РА. Оспореният акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Мотивите изцяло са основани на преценката на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства. В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Относно материалната законосъобразност на оспорения акт:

Безспорно ревизираното лице е местно физическо лице и на основание чл.6 от ЗДДФЛ е данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници в Република България и от чужбина. Няма спор относно семейното положение на РЛ през ревизирания период, а именно че отглежда трите си деца като не живее в съвместно съжителство с техния баща.

Спорен е въпроса относно установеното превишение на разходите над приходите за 2017г. със сумата от 42 323,04лв. и определяне на данъчните задължения по особения ред на чл.122-125 ДОПК.

При съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдяните от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За да се приложи обаче презумпцията по чл. 124, ал. 2 ДОПК, фактическите констатации на които се позовават органите по приходите следва да са подкрепени от надлежни доказателства. Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изрично изброени от закона в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 - 8 ДОПК.

В случая, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че за ревизирания период, по отношение на лицето е

констатирано наличие на данни за укрита приходи или доходи, като определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размера на последните са нормативно установени и следва да се прилагат точно. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 ДОПК и при спазване на правилата на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 ДОПК, законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа. За целта, основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК следва да са безспорно установени и тежестта за това е на органите по приходите.

В настоящия случай, не се установява наличието на основанията на чл. 122, ал. 1, ДОПК.

Органите по приходите са се съобразили с императивните правила по приложимия материален закон – чл.17 ЗДДФЛ, съгласно който данъчната основа за облагане е годишна и така следва да обхваща доходите от всички източници за съответната календарна година. Така и основата за облагане следва да бъде определена на годишна база. При формиране на баланса на разполагаемите парични средства следва да бъдат установени общия размер на всички получените суми, които са на разположение на лицето и съответно общия размер на всички разходвани за годината суми и спрямо тези общи размери да се извърши съпоставка дали получените и разполагаеми суми превишават разходите или обратното. Това е съобразено от органите по приходи, които в актовете си са определили приходи и разходи, но очевидно е че не се формира превишение на разходите над приходите за процесната 2017 година, както се твърди в РА и решението на директора на дирекция ОДОП.

Видно от таблицата на приходните органи за съпоставката на получените постъпления и направените разходи за 2017г. в началото на данъчния период е приета налична сума от 44 810,74лв., постъпления – 665 519,05лв., разходи – 611 491,67 лв. и парични средства в края на данъчния период – 56 515,08 лв. Неправилно е прието, че е налице превишение на разходите над приходите с 42 323,04 лв. При изчислението е видно, че тази сума се явява положителна разлика и не е недостиг, а превишение на приходите над разходите. Че не е налице недостиг се установява и от заключението на вещото лице, изготвило два варианта на паричния поток за 2017г.

След като не се установява недостиг, т.е. превишение на извършените плащания над разполагаемите средства, то жалбата в тази част е основателна и РА следва да бъде отменен относно установените задължения за 2017г. – данък върху годишна данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ в размер на 4232,30 лв., ведно със съответните лихви.

Относно установения резултат за годишен и авансов данък по чл.48, ал.2 ЗДДФЛ на ЕТ за 2015г.- 2018г., основния спорен въпрос се свежда до това дали коментираните доходи на РЛ през ревизирания период произтичат от „търговска дейност“ по смисъла на чл.1, ал.1, т.14 от ТЗ.

За да се приеме, че се извършва търговска дейност по занятие, то същата следва да има постоянен характер, да предполага дейността да е източник на постоянен доход, да е системна и с цел извличане на печалба.

Понятието „търговец“ е дефинирано в чл.1 от Търговския закон – всяко физическо лице или юридическо лице, което по занятие извършва някоя от сделките по ал.1, т.1 – 15, или образува предприятие, което по обем и предмет изисква неговите дела да се водят по търговски начин. Дефинирането на едно лице като търговец не следва от броя на сделките, нито от това дали реализира на практика печалба от тази си дейност, а от това дали извършваната от него дейност е организирана като търговска.

В процесната ревизия е установено, че през 2015 г. РЛ е продало 1/6 ид.ч. от недвижим имот, от което не е реализиран облагаем доход и не е възникнало задължение за подаване на декларация. През 2016г. РЛ е продало един недвижим имот, от който е реализирал облагаем доход(чл.33, ал.1 ЗДДФЛ) в размер на 500 лв. и е подадена декларация по чл.50 ЗДДФЛ, като е платен данък. През 2017г. РЛ продава два недвижими имота, за които е реализиран облагаем доход, за което е подадена декларация и заплатен данък. През 2018г. РЛ е заменило идеална част от недвижим имот, като не е реализиран облагаем доход. За целия ревизиран период от четири години са извършени общо шест разпоредителни сделки, като за три са извършени последващи продажби, за което са платени съответните данъци. Именно тези сделки са предмет на анализ в оспорения акт(НА №180 от 06.10.2015г., НА №23/2016г., НА №15 и 132/2017г., НА за замяна от 2018г.), въпреки че се сочат и разпоредителни сделки за продажба на наследство по чл.212 ЗЗД, за които не се твърди да са реализирани приходи и не са относими към ревизията.

Не се доказва, че РЛ е извършило и услуга за ремонт на жилище при продажбата от 2017г. на лицето Б. Д., за сумата от 56 246,00лв., получена на 09.10.2017г. и възстановена на наредителя.

Същевременно, относно начина на осъществяване на разглежданите разпоредителни сделки, липсват данни за активно предлагане на пазара, както и извършване на дейност, която да е организирана по начин, че да се квалифицира като търговска по смисъла на ТЗ за проверявания период. Не може да се приеме, че сделките с недвижими имоти се осъществяват редовно или по занятие, имайки предвид, че за четири години са извършени шест сделки. Съобразно разяснението, дадено по дело С-246/08г. СЕС, дадена дейност се квалифицира като икономическа, когато се осъществява редовно и срещу получаване от доставчика възнаграждение. Не е доказано, жалбоподателката като участник в оборота да е предприела активни действия за продажба на имотите, т.е. да е осъществила дейността си по търговски начин.

От данните по делото е видно, че продажбите са общо шест в рамките на четири години, извършени са инцидентно като част от гражданския оборот, което обосновава извод, че става въпрос за реализиране на инцидентен доход на лицето, а не многократно и системно извършвани продажби с цел получаване на постоянен доход чрез експлоатация на недвижимата собственост.

В контекста на гореизложеното, липсват основанията на чл.122, ал.1, т.т.2, 5 и 7 ДОПК. Доходите са декларирани и РЛ не е имало задължение да води счетоводна отчетност. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 ДОПК и при

спазване на правилата на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 ДОПК, законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа. За целта, основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК следва да са безспорно установени и тежестта за това е на органите по приходите. В настоящия случай, както се посочи по-горе, не се установява наличието на основанията на чл.122, ал.1 ДОПК, поради което определената данъчна основа за дължимия данък по чл. 48 ЗДДФЛ за ревизирувания период е неправилно установена от органите по приходите.

С оглед гореизложеното, съдът намира че в оспорената част РА следва да бъде отменен, като на основание чл.161, ал.1 ДОПК, с оглед изхода на делото и своевременно направеното искане за присъждане на разноски за експертиза и за адвокатско възнаграждение, за което са ангажирани доказателства, в полза на жалбоподателката следва да се присъдят общо 2 550 лв.(1250 лв. за експертиза и 1300 лв. за адвокатско възнаграждение).

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на Н. В. З., ЕГН [ЕГН], с постоянен адрес в [населено място] акт № 22221021007199-091-001/16.12.2022г. на органи по приходите, частично отменен, изменен и потвърден с Решение №406/31.03.2023г. на директора на дирекция ОДОП [населено място] при ЦУ на НАП, в частта, с която са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за 2017г. в размер на 4 232,30 лв., ведно със съответните лихви и в частта, с която е потвърден РА в оспорената част и е установен резултат за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2016г., 2017г. и 2018г., ведно с лихвите.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на Н. В. З., ЕГН [ЕГН], разноски по делото в размер на 2 550 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: