

РЕШЕНИЕ

№ 464

гр. София, 28.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 21.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **7879** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от В. Н. Т., като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № Р 22221519001868-091-001/27.04.2020 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Ревизионният акт се обжалва като незаконосъобразен в частта на определени задължения по ЗДДФЛ и лихви за просрочие (ревизионният акт е отменен в частта на установения резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 г., изменен е в частта на установения резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 16 967, 36 лв., като е определен дължим данък в размер на 446, 44 лв., заедно със съответните лихви, потвърден е в частта на установения резултат за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец за 2014 г., 2016 г., 2017 г. и за 2018 г. и за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. с решение на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“). Иска се същият да бъде отменен. Претендират се разноси.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. оспорва жалбата, като по същество моли съда да постанови съдебно решение, с което да я отхвърли като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221519001868-020-001/26.03.2019 г., издадена от С. Т. К., началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на В. Н. Т. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г., като със заповеди № Р-22221519001868-020-002/03.07.2019 г. и № Р-22221519001868-020-003/27.08.2019 г. в обхвата на ревизията е включено и установяването на задълженията за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г. Със заповедта за възлагане на данъчна ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията, ревизираният период, както и вида на ревизираните задължения за данъци. На проверявания данъчен субект, в съответствие с чл. 113, ал. 2 от ДОПК, са връчени екземпляри от заповедите за възлагане на ревизия.

Изготвен е ревизионен доклад № Р-22221519001868-092-001/04.03.2020 г., връчен на задълженото лице. Ревизионният доклад съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК, връчен е на ревизираното лице. Като резултат от проведеното ревизионно производство са извършени следните корекции на декларираните от лицето резултати – на основание чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, произтичащи от констатирано несъответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените от него разходи и декларираните получени доходи за 2014 г., 2015 г. и 2017 г., вследствие на което е установен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер общо на 22 998, 76 лв. – 3341, 73 лв. и лихви в размер на 1693, 75 лв. за 2014 г., 16967, 36 лв. и лихви в размер на 6871, 77 лв. а 2015 г., 2689, 67 лв. и лихви в размер на 543, 90 лв. за 2017 г. (ревизионният акт е отменен в частта на установените задължения за 2014 г. в размер на 3341, 73 лв. и лихви в размер на 1693, 75 лв., изменен е в частта на определения данък за 2015 г. в размер на 16 967, 36 лв., като е определен дължим данък в размер на 446, 44 лв.), на основание чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК са установени допълнителни задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец за 2014 г. (2141, 75 лв. главница и 1085, 47 лв. лихви), за 2016 г. (1220, 56 лв. главница и 370, 57 лв. лихви), 2017 г. (8471, 22 лв. главница и 1713, 06 лв. лихва) и за 2018 г. (4430, 15 лв. главница и 446, 71 лв. лихви) в размер общо на 16 263, 50 лв.

Установено е, че В. Н. Т. е местно физическо лице и на основание чл. 4, ал. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДФЛ е данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници в Република Б. и от чужбина. В хода на ревизионното производство на лицето са връчени пет искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221519001868-040-001/29.03.2019 г., № Р-22221519001868-040-002/20.08.2019 г., № Р-22221519001868-040-003/25.11.2019 г., № Р-22221519001868-040-004/04.12.2019 г. и № Р-22221519001868-040-005/10.12.2019 г. На основание чл. 45 от ДОПК са били извършени насрещни проверки и на други задължени лица. На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК са били изпратени искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица и искания за извършване на действия от други контролни органи – до [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], Столична община, [фирма], [община], Столичната дирекция на вътрешните работи. Били са изпратени искания да всички

търговски банки в страната за получаване на информация за открити и закрити банкови сметки, след представяне на декларация за съгласие за разкриване на банкова тайна от лицето, от ТБ [фирма], ТБ [фирма], ТБ [фирма], ТБ [фирма], ТБ [фирма], ТБ [фирма], е изискана информацията относно наличностите по притежаваните от В. Т. банкови сметки за ревизирания период, като и за движението по тях. С протокол № Р-22221519001868-ППД-001/19.02.2020 г. са присъединени и събрани документи в хода на ревизионното производство на Ц. В. Н. – майка на В. Т., приключило с ревизионен акт № Р-22221419002265-01-001/14.02.2020 г.

Органите по приходите са установили обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК – данни за укрита приходи или доходи (т. 2), до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация (т. 2), декларирани и/или получени приходи/доходи на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние (т. 7). Във връзка с това до ревизираното лице е изготвено уведомление на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК с изх. № Р-22221519001868-113-001/25.11.2019 г. и уведомление на основание чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК с изх. № Р-22221519001868-139-001/25.11.2019 г., като от ревизираното лице не е било представено становище. С ревизионния акт органите по приходите са установили допълнително задължения за годишен и авансов данък за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец в размер на 16 263, 50 лв. Органите по приходите са установили, че ревизираното лице е извършило множество покупко-продажби на моторни превозни средства, както и че участва в търгове, организирани от частни съдебни изпълнители за продажба на недвижими имоти, моторни превозни средства, и движими вещи, като лицето не е подавало годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2014 г., 2015 г. и 2016 г., а в подадените годишни данъчни декларации за 2017 г. и за 2018 г. не декларира приходи от продажби на моторни превозни средства, а само получени доходи от наем на недвижимо имущество и продажбата на един недвижим имот. Органите по приходите са направили извода, че за целите на данъчното облагане получените доходи следва да бъдат приравнени на такива, получени в резултат а упражнявана търговска дейност по смисъла на Търговския закон, без значение от обстоятелството, че ревизираното лице не е регистрирано като търговец. На основание чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ е прието, че доходите от продажбата на недвижимите имоти ще се облагат по реда на раздел втори от глава пета на ЗДДФЛ, т.е. следва да се третират за доходи от стопанска дейност на едноличен търговец. Приели са, че облагаемият доход от продажбата на всички недвижими имоти е следвало да се декларира в приложение № 2 „доходи от стопанска дейност като едноличен търговец“ към годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ.

За 2014 г. е установено, че В. Т. е извършил продажбата на две моторни превозни средства с рег. [рег.номер на МПС] и съответно с рег. [рег.номер на МПС] , съответно на 11.08.2014 г. и 17.12.2014 г., за сумата от 1000 лв., съответно 23 000 лв., като първото моторно превозно средство е било придобито от лицето за сумата от 1500 лв., а второто за сумата от 11 300 лв. По този начин за 2014 г. е формирана данъчна основа за доходи от стопанска дейност от покупко-продажба на автомобили и движими вещи в размер на 10 977, 10 лв., представляваща разлика между установените за периода приходи в размер на 24 000 лв. и извършените разходи в размер на 13 022, 90 лв. (определени като сумата от цената на придобиване на моторните превозни средства, разходи за постановление за възлагане в размер на 203, 40 лв. и платения

данък в размер на 19, 50 лв.). В хода на ревизията е установено също така, че В. Т. е извършил посреднически услуги при закупуването на моторно превозно средство между продавача [фирма] и купувача Д. Х. Т., в резултат на което е получил възнаграждение в размер на 3300 лв. – разликата между получените по банковата сметка от купувача 4000 лв. и издадена фактура № 1264/15.05.2014 г. в размер на 700 лв. от [фирма]. Годишната данъчна основа за доход от стопанска дейност е определена на 114 277, 10 лв., а дължимият данък (15% е в размер на 2141, 57 лв., определената лихва е в размер на 1085, 47 лв.

За 2016 г. от покупко-продажбата на автомобили е реализирана загуба в размер на 22, 93 лв., представляваща разлика между установените за периода приходи в размер на 36 744 лв. (от продажбата на 5 броя моторни превозни средства, съответно за сумата от 15 640 лв., 400 лв., 500 лв., 14 800 лв. и 5404 лв.) и извършените разходи в размер на 36 766, 93 лв. (определени като сбор от цената на придобиване на моторните превозни средства, съответно 16 800 лв., 1236, 40 лв., 1340 лв., 15 380 лв., 1120 лв. + разходите за постановленията за възлагане в размер общо на 713, 10 лв. + платения данък общо в размер на 177, 43 лв.). Установено е, че през 2016 г. В. Т. е реализирал приходи от наем от С. Г., М. Д., Т. У., М. Г. за обект [населено място], [улица] в размер на 8 160 лв., като по този начин годишната данъчна основа за доход от стопанска дейност е определена в размер а 8137, 07 лв., а дължимият данък е в размер на 1220, 56 лв., дължимата лихва е в размер на 370, 57 лв.

За 2017 г. е установено, че В. Т. е извършил три продажби на недвижими имота, а именно поземлен имот с адрес [населено място], район П., като имотът е бил закупен с постановление за възлагане на недвижим имот от 23 май 2014 г. за сумата от 610 70 лв., като са заплатени местни данъци и такси в размер на 35, 29 лв. Имотът е продаден с нотариален акт от 12.04.2017 г. за сумата от 62 810 лв., ателие № 3, находящо се на първи жилищен етаж, в сграда, която предстои да бъде построена, като с нотариален акт от 20.10.2017 г. В. Т. е продал недвижимия имот за сумата от 24 000 лв., апартамент № 20, находящ се на втори жилищен етаж, в сграда, която предстои да бъде построена, като с нотариален акт от 16.06.2017 г. недвижимият имот е продаден за сумата от 30 000 лв. Годишната данъчна основа за доходи от стопанска дейност (покупко-продажба на недвижими имоти) за 2017 г., формирана по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е определена в размер на 50 513, 73 лв., като същата представлява разлика между установените за периода приходи в размер на 116 810 лв. и извършените разходи в размер на 66 293, 23 лв. (61070 + 5043, 93 лв. + 164, 87 лв.). Реализираните за периода приходи от наеми са, както следва – по договор от 28.02.2017 г. с [фирма] – 5580 лв., по договор от 07.12.2017 г. с А. В. – 530 лв., от лицата С. Г., М. Д., Т. У., М. Г. за обект [населено място], [улица] лв., от лицето Я. С. – наем на гараж 1008 лв. или общо 7798 лв. От покупко-продажба на автомобили и движими вещи лицето е реализирало приходи в размер на 19 300 лв., а разходите са в размер на 16 744, 97 лв., като съответно разликата е 2555, 03 лв. По този начин годишната данъчна основа за доход от стопанска дейност е определена в размер на 60 866, 80 лв., данъкът е в размер на 9130, 02 лв., вносеният данък по ГДД за 2017 г. е 318, 60 лв., удържан авансово данък 340, 20 лв., определен е дължим данък в размер на 8471, 22 лв., определени са лихви в размер на 1713, 06 лв.

За 2018 г. е установено, че В. Т. е извършил една продажба на недвижим имот, находящ се в земеделска територия на [населено място] с трайно предназначение земеделска земя. Предмет на продажбата е и построената в имота селскостопанска

сграда. С нотариален акт за покупко-продажба от 29.11.2018 г. пълномощник на В. Т. продава на П. И. С. недвижимия имот за сумата от 19 500 лв. Съгласно имотния регистър на службата по вписванията [населено място], имотът е вписан по партида на В. Н. Т. на 21.3.1997 г. в книга констативни актове и актове по обстоятелствени проверки. Във връзка с тази продажба при определяне на данъчната основа не са взети предвид разходи тъй като не са представени доказателства коя от двете страни по сделката е платила таксите общо в размер на 243, 50 лв. За периода са установени и реализирани приходи от наем в размер общо на 38 220 лв. Установено е, че от покупко-продажбата на автомобили и движими вещи лицето е реализирало загуба в размер на 4839, 65 лв., представляващо разлика между установените за периода приходи от 6600 лв. и извършените разходи от 11 499, 65 лв. По този начин годишната данъчна основа за доход от стопанска дейност за 2018 г. е определена в размер на 52 880, 35 лв., данъкът е в размер на 7932, 05 лв., внесен данък по ГДД за 2018 г. – 2961, 90 лв., удържан авансово данък – 540 лв., съответно дължим данък в размер на 4430, 15 лв., начислените лихви са в размер на 446, 71 лв.

С ревизионния акт са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите 2014 г., 2015 г. и 2017 г. Доколкото с решението на решаващия административен орган е отменен ревизионния акт в частта на установените задължения за 2014 г., това не налага наличието на установявания по отношение на фактите, както и прави изводи от тази съдебна инстанция. Доколкото в жалбата, както и в представените по делото писмени бележки не се съдържа обжалване на ревизионния акт в частта му по отношение на установените задължения за 2015 г., също така не се обосновава необходимостта от излагане на фактически и прави изводи от тази съдебна инстанция. В тази му част ревизионният акт се обжалва само в частта му на установените задължения за 2017 г. в размер на 2689, 67 лв. и лихви в размер на 543, 90 лв. В жалбата не се съдържат оплаквания относно направените установявания от решаващия административен орган за 2014 г., поради което съдът ги приема така, както са установени от решаващия административен орган. По този начин за 2014 г. е определена начална разполагаема сума на паричните средства в брой и по банкови сметки в размер на 282 266, 86 лв. – общо постъпления 124 903, 87 лв. и извършени разходи в размер на 123 176, 20 лв., като в края на периода наличните парични средства по банкови сметки са 275 411, 85 лв., съответно превишение на приходите над разходите в годишен аспект в размер на 8582, 68 лв. За 2015 г. е определена начална разполагаема сума на паричните средства в брой и по банкови сметки в размер на 283 994, 53 лв. (включително положителната разлика от предходния период – общо постъпления 129 760, 42 лв. и извършени разходи в размер на 187 598, 65 лв., като в края на периода наличните парични средства по банкови сметки са 230 620, 79 лв., съответно превишение на приходите над разходите в годишен аспект 4464, 49 лв. За 2016 г. началната разполагаема сума на паричните средства по банкови сметки е 230 620, 79 лв., общо постъпления 163 960, 66 лв., извършени разходи в размер на 153 981, 87 лв., като в края на периода наличните парични средства по банкови сметки са 175 279, 59 лв., съответно превишение на приходите над разходите в годишен аспект в размер на 65 319, 99 лв.

За 2017 г. е определена начална разполагаема сума на паричните средства в брой по банкови сметки в размер на 240 599, 58 лв. (включително положителната разлика от предишния период – общо постъпления в размер на 186 694, 53 лв. и извършени

разходи в размер на 254 948, 72 лв. (включително сумите в размер на 24 164 лв. и 65 103 лв., върнати на Ц. Н.), като в края на периода наличните парични средства по банкови сметки са 223 189, 14 лв., съответно за периода е налице превишение на разходите над приходите в годишен аспект в размер на 50 843, 75 лв., при установено с ревизионния акт превишение в размер на 26 896, 74 лв. При съобразяване на нормата на чл. 155, ал. 8 от ДОПК са възприети изводите, съдържащи се в ревизионния акт, на установено задължение в размер на 2689, 67 лв. и лихви в размер на 543, 90 лв.

Осъществено е обжалването по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. е отменил ревизионния акт в частта на установения резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 214 г., изменил е ревизионния акт в частта на установения резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 16 967, 36 лв., като е определил задължението в размер на 446, 44 лв., потвърдил е ревизионния акт в частта на установения резултат за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2014, 2016, 2017 и 2018 г. и за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна по следните съображения:

Ревизионният акт се обжалва в частта му, в която на В. Н. Т. е установен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. в размер на 2689, 67 лв. и лихви в размер на 543, 90 лв.

От събраните по делото доказателства, от мотивите, съдържащи се в ревизионния акт, от установяванията, съдържащи се в ревизионния доклад се установява правилно и законосъобразно обосноваване на приложимостта на ревизията при особени случаи – в процесния случай по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, доколкото несъответствието между декларираните и получените доходи и имущественото и финансово състояние на ревизираното лице представлява обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК, а наличието на данни за укрити приходи или доходи представлява обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, поради което е налице основание за определяне на данъчната основа по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК. Съгласно посочения текст органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато декларираните и/или получени 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, както и при наличието на данни за укрити приходи или доходи. Следователно, редът, който следва да спазват ревизиращите органи при

извършването на ревизия по чл. 122 от ДОПК е регламентиран в чл. 122, ал. 2 от ДОПК и чл. 124, ал. 1 от ДОПК. Посоченият ред в процесния случай е спазен от ревизиращите органи. Съгласно чл. 122, ал. 2 от ДОПК за определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите взема предвид относимите обстоятелства за процесния случай, посочени в чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК. В процесния случай органите по приходите са взели предвид относимите обстоятелства. На ревизираното лице е било връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения, с което са били изискани всички документи относно източниците и размера на доходите на ревизираното лице за ревизираните периоди, както и доказателства относно произхода на наличните парични средства в брой.

От ревизираното лице е поискано представянето на документи относно вида на притежаваното движимо и недвижимо имущество, финансови активи, банкови сметки, притежавани парични средства в брой, вземания от трети лица и други, описани подробно в обстоятелствената част на ревизионния доклад. След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства ревизиращите органи правилно и законосъобразно са приели наличието на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК – получените приходи на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период и наличието на обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – наличие на данни за укрити приходи или приходи, поради което основата за облагане с данъци следва да бъде определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Изготвено е уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, с което ревизираното лице е било уведомено, че основите за облагане с данък за всяка една от ревизираните години ще бъдат определени по реда на чл. 122 от ДОПК. В хода на ревизионното производство са били отправени и искания за предоставяне на документи и запитвания до външни институции и трети лица. Следователно, в хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите са били извършени поредица от процесуални действия, в резултат, на които са събрани доказателства, които имат значение за законосъобразността на ревизионния акт. Следва да се има предвид и обстоятелството, че ревизията е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК, а съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК 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. Правилно в тази връзка и решаващият административен орган в решението си прави извода, че тежестта за насрещното доказване е изцяло върху ревизираното лице.

С оглед на систематичното място на нормата по чл. 124, ал. 2 от ДОПК е неоснователно оплакването за приложимостта ѝ само в производството по административното обжалване на ревизионния акт. Нормата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК е част от производството по данъчноосигурителен контрол по глава

шестнадесета. Административното обжалване на ревизионния акт е по глава седемнадесета от ДОПК, а съдебното обжалване на ревизионния акт е това по глава осемнадесета на ДОПК. Производството по данъчноосигурителен контрол, включващо и нормата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК не е част нито от производството по чл. 152 – 155 от ДОПК, нито от това по чл. 156 – чл. 161 от ДОПК, доколкото нормата е обща и приложима и за двете производства. Следва да се съобрази и обстоятелството, че органите по приходите обуславят приложимостта на нормата по чл. 124, ал. 2 от ДОПК при изпълнението на определени законови предпоставки, като обстоятелството дали ще се обуслови или не приложимостта на посочената норма зависи и от процесуалното поведение на ревизираното лице, доколкото съгласно чл. 124, ал. 3 от ДОПК при установяване на обстоятелство по чл. 122, ал. 1 ревизираното лице е длъжно да декларира имуществото си, вида и размера на направените разходи, както и всички източници на доходи, приходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране и техния размер с декларация по образец, утвърден от изпълнителния директор на Националната агенция по приходите. Всъщност, следва да се направи разликата между чл. 123 и чл. 124 от ДОПК, т.е. разликата между установяването на недеklarирани печалби или доходи и от особените правила за ревизии. Нормата на чл. 123 от ДОПК установява оборимата презумпция за подлежаща на облагане с данъци печалба при наличието на обстоятелства по чл. 13, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК, докато нормата на чл. 124 от ДОПК е свързана вече със следващия етап от производството, когато на ревизираното лице е дадена възможността да представи всички необходими доказателства и да вземе становище в 14-дневен срок относно определянето на основата за облагане с данъци по реда на чл. 122 от ДОПК. При съобразяването на това обстоятелство е и въведено и задължението за ревизираното лице по чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

С ревизионния акт са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите 2014 г., 2015 г. и 2017 г. Доколкото с решението на решаващия административен орган е отменен ревизионния акт в частта на установените задължения за 2014 г., това не налага наличието на установявания по отношение на фактите, както и прави изводи от тази съдебна инстанция. Доколкото в жалбата, както и в представените по делото писмени бележки не се съдържа обжалване на ревизионния акт в частта му по отношение на установените задължения за 2015 г., също така не се обосновава необходимостта от излагане на фактически и прави изводи от тази съдебна инстанция. В тази му част ревизионният акт се обжалва само в частта му на установените задължения за 2017 г. в размер на 2689, 67 лв. и лихви в размер на 543, 90 лв.

В жалбата не се съдържат оплаквания относно направените установявания от решаващия административен орган за 2014 г., поради което съдът ги приема така, както са установени от решаващия административен орган. По този начин за 2014 г. е определена начална разполагаема сума на паричните средства в

брой и по банкови сметки в размер на 282 266, 86 лв. – общо постъпления 124 903, 87 лв. и извършени разходи в размер на 123 176, 20 лв., като в края на периода наличните парични средства по банкови сметки са 275 411, 85 лв., съответно превишение на приходите над разходите в годишен аспект в размер на 8582, 68 лв. За 2015 г. е определена начална разполагаема сума на паричните средства в брой и по банкови сметки в размер на 283 994, 53 лв. (включително положителната разлика от предходния период – общо постъпления 129 760, 42 лв. и извършени разходи в размер на 187 598, 65 лв., като в края на периода наличните парични средства по банкови сметки са 230 620, 79 лв., съответно превишение на приходите над разходите в годишен аспект 4464, 49 лв. За 2016 г. началната разполагаема сума на паричните средства по банкови сметки е 230 620, 79 лв., общо постъпления 163 960, 66 лв., извършени разходи в размер на 153 981, 87 лв., като в края на периода наличните парични средства по банкови сметки са 175 279, 59 лв., съответно превишение на приходите над разходите в годишен аспект в размер на 65 319, 99 лв. За 2017 г. е определена начална разполагаема сума на паричните средства в брой по банкови сметки в размер на 240 599, 58 лв. (включително положителната разлика от предишния период – общо постъпления в размер на 186 694, 53 лв. и извършени разходи в размер на 254 948, 72 лв. (включително сумите в размер на 24 164 лв. и 65 103 лв., върнати на Ц. Н.), като в края на периода наличните парични средства по банкови сметки са 223 189, 14 лв., съответно за периода е налице превишение на разходите над приходите в годишен аспект в размер на 50 843, 75 лв., при установено с ревизионния акт превишение в размер на 26 896, 74 лв.

Оплакването, съдържащо се в жалбата е ограничено само до обстоятелството, че това задължение е определено в резултат на допуснатата техническа грешка от решаващия административен орган в частта за 2017 г., където на стр. 16 неправилно е записано, че извършените от лицето разходи, отразени в паричния поток, изготвен от органите по приходите са в размер на 254 948, 72 лв., вместо реално осъществените и правилно посочени на стр. 26 от ревизионния акт разходи в размер на 165 681, 72 лв. В жалбата се съдържа оплакването, че тази грешка е следствие на факта, че в посочената в решението сума повторно са били включени две суми в размер на 24 164 лв. и 65 103 лв. (общо 89 267 лв.), които В. Т. е върнал на майка си Ц. Н. и които вече са били отразени в сумата на реално осъществените от В. Т. и посочени от органите по приходите на стр. 26 от ревизионния акт разходи в размер на 165 681, 72 лв. Оплакването е неоснователно, доколкото от събраните по делото доказателства по несъмнен начин се установява обстоятелството, че посочените суми са били върнати през 2017 г. Именно поради, и с решението си решаващият административен орган (стр. 14 от същото) е приел възражението на лицето за основателно, като сумите от 65 103 лв. и 24 164 лв. са изключени от разходната част за 2015 г. и за 2016 г. и са отразени в разходната част за 2017 г. По този начин не е налице твърдяното от жалбоподателя, че сумите са били отразени като разходи повторно, доколкото същите са изключени от разходната част за

2015 г. и 2016 г. При съобразяване на това обстоятелство, жалбата се определя като неоснователна в тази част.

По отношение на допълнително установените задължения за годишен и авансов данък за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец. С ревизионния акт, потвърден в тази му част с решението на решаващия административен орган, за 2014 г. дължимият данък (15% е в размер на 2141, 57 лв., определената лихва е в размер на 1085, 47 лв. В тази част ревизионният акт не е отменен с решението на решаващия административен орган, не е и обжалван, поради което същият е влязъл в сила. Съдът съобразява обстоятелството, че както в жалбата, така и в представените по делото писмени бележки се обжалва ревизионния акт само в частта му на установените задължения за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. Следва да се съобрази и обстоятелството, че ревизионният акт е потвърден изцяло в тази му част с решението на решаващия административен орган (обстоятелство, което се установява както от диспозитива на решението на решаващия административен орган, така и от изричното писмено изявление на решаващия административен орган, съдържащо се на стр. 13 от решението на решаващия административен орган), независимо от изявлението на жалбоподателя, съдържащо се в жалбата за частична отмяна а ревизионния акт в тази му част. Фактите правилно са установени от органите по приходите, същите са установяват и от събраните по делото писмени доказателства. От събраните по делото доказателства се установява, че за 2016 г. от покупко-продажбата на автомобили е реализирана загуба в размер на 22, 93 лв., представляваща разлика между установените за периода приходи в размер на 36 744 лв. (от продажбата на 5 броя моторни превозни средства, съответно за сумата от 15 640 лв., 400 лв., 500 лв., 14 800 лв. и 5404 лв.) и извършените разходи в размер на 36 766, 93 лв. (определени като сбор от цената на придобиване на моторните превозни средства, съответно 16 800 лв., 1236, 40 лв., 1340 лв., 15 380 лв., 1120 лв. + разходите за постановленията за възлагане в размер общо на 713, 10 лв. + платения данък общо в размер на 177, 43 лв.).

От събраните по делото доказателства се установява, че през 2016 г. В. Т. е реализирал приходи от наем от С. Г., М. Д., Т. У., М. Г. за обект [населено място], [улица] в размер на 8 160 лв. От събраните по делото доказателства се установява, че за 2017 г. В. Т. е извършил три продажби на недвижими имота, а именно поземлен имот с адрес [населено място], район П., като имотът е бил закупен с постановление за възлагане на недвижим имот от 23 май 2014 г. за сумата от 610 70 лв., като са заплатени местни данъци и такси в размер на 35, 29 лв. Имотът е продаден с нотариален акт от 12.04.2017 г. за сумата от 62 810 лв., ателие № 3, находящо се на първи жилищен етаж, в сграда, която предстои да бъде построена, като с нотариален акт от 20.10.2017 г. В. Т. е продал недвижимия имот за сумата от 24 000 лв., апартамент № 20, находящ се на втори жилищен етаж, в сграда, която предстои да бъде построена, като с нотариален акт от 16.06.2017 г. недвижимият имот е продаден за сумата от 30

000 лв. От събраните по делото доказателства се установява, че реализираните за периода приходи от наеми са, както следва – по договор от 28.02.2017 г. с [фирма] – 5580 лв., по договор от 07.12.2017 г. с А. В. – 530 лв., от лицата С. Г., М. Д., Т. У., М. Г. за обект [населено място], [улица] лв., от лицето Я. С. – наем на гараж 1008 лв. или общо 7798 лв. От събраните по делото доказателства се установява, че от покупко-продажба на автомобили и движими вещи лицето е реализирало приходи в размер на 19 300 лв., а разходите са в размер на 16 744, 97 лв., като съответно разликата е 2555, 03 лв. От събраните по делото доказателства се установява, че за 2018 г. В. Т. е извършил една продажба на недвижим имот, находящ се в земеделска територия на [населено място] с трайно предназначение земеделска земя. Предмет на продажбата е и построяната в имота селскостопанска сграда.

С нотариален акт за покупко-продажба от 29.11.2018 г. пълномощник на В. Т. продава на П. И. С. недвижимия имот за сумата от 19 500 лв. Съгласно имотния регистър на службата по вписванията [населено място], имотът е вписан по партида на В. Н. Т. на 21.3.1997 г. в книга констативни актове и актове по обстоятелствени проверки. Във връзка с тази продажба при определяне на данъчната основа не са взети предвид разходи тъй като не са представени доказателства коя от двете страни по сделката е платила таксите общо в размер на 243, 50 лв. За периода са установени и реализирани приходи от наем в размер общо на 38 220 лв. Установено е, че от покупко-продажбата на автомобили и движими вещи лицето е реализирало загуба в размер на 4839, 65 лв., представляващо разлика между установените за периода приходи от 6600 лв. и извършените разходи от 11 499, 65 лв. По отношение на доходите от наем от органите по приходите са били извършени и предвидените процесуални действия, била е извършена насрещна проверка на Т. В. У., като резултатите са отразени в протокол за извършена насрещна проверка № П-16001319148312-141-001/09.09.2019 г. От лицето са представени писмени обяснения, в които е отразено, че с още три момичета са наели апартамент в Студентски град на [улица], като за периода от септември 2015 г. до 09.02.2017 г. на първия договор фигурирало името на М. Г., наемът бил 680 лв. на месец и наемодателят поискал два наема като депозит. Посочва, че не пази договора, сметки и други документи, но наемът е оставян в един шкаф и В. Т. минавал до 5-то число от месеца, за да го вземе. Била е извършена насрещна проверка и С. С. Г., резултатите, от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-22002319186640-141-001/28.11.2019 г. В представените писмени обяснения лицето е посочило, че заедно с други физически лица е наела недвижими имот – апартамент от В. Т., за периода от м. 09.2015 г. до м. 02.2017 г., като месечният наем бил в размер на 680 лв., общо за всички лица.

Била извършена насрещна проверка и на М. В. Г., резултатите от която били отразени в резултат за извършена насрещна проверка № П-22002319186635-141-001/20.11.2019 г. Лицето посочва, че е живяла под наем

в имота на В. Т. за период от м. 09.2015 г. до м. 07.2016 г., не притежава документи, но посочва, че адресът е в [населено място], [улица]ет. 2, ап. 6, размерът на месечния наем бил 680 лв., а плащането било извършвано в брой от първо до пето число на месеца, лицето напуснало апартамента след м. юли 2016 г. и от м. 08.2017 г. живее в О. Кралство В.. Била е извършена насрещна проверка на М. С. Д., резултатите от която са били обективирани в протокол за извършена насрещна проверка № П-16001319186530-141-001/30.12.2019 г., лицето е представило писмени обяснения, в които е посочила, че е живяла в имот на В. Н. Т., находящ се в Студентски град, [улица]. Посочва, че имотът е нает от нея и от още три момичета – Т. В. У., М. В. Г. и С. С. Г. за периода м. 09.2015 г., м. 10.2015 г. – 09.02.2017 г., като наемът е бил 680 лв. От събраните по делото доказателства се установява, че в хода на ревизията органите по приходите са изисквали информация от [фирма] и [фирма] за движението по партидите на името на В. Т. за недвижимите му имоти., като от представените извлечения се установява, че потреблението на електрическа енергия и вода съвпада с посочените от физическите лица (наематели) периоди. Действително, в хода на ревизионното производство В. Т. е представил договор от 10.09.2016 г., сключен с М. Д. за временно и възмездно ползване на недвижим имот – двустаен апартамент на [улица], като месечният наем е 630 лв., срокът на договора е 1 година. Представено е и предизвестие от 14.01.2017 г. от М. Д.. По този начин, органите по приходите правилно са формирали извода, че спорът се определя от размера на наема – 630 лв. или 680 лв. и до периодите, в които имотът е отдаван под наем.

При съобразяване на събраните по делото доказателства, а именно дадените обяснения от физическите лица, ползватели на имота, представените доказателства за периода, за който е тези лица потвърждават, че са обитавали имота, правилно органите по приходите при условията на чл. 122 от ДОПК са приели, че са налице получени доходи от наем в размер на 680 лв., за периодите от м. 09.2015 г. до м. 02.2017 г., които не са били декларирани. Един от факторите на основата, на които следва да се направи преценката, дали лицето е действало като търговец е както естеството на въпросното материално имущество, така и броя на извършваните продажби. Този критерий трябва също така да позволи да бъде определено, дали лицето е използвало имуществото по такъв начин, че неговата дейност да бъде сметната за дейност като търговец. Фактът, че имуществото е подходящо само за икономическо използване, по принцип би бил достатъчен за установяването на това, че собственикът му го използва за целите на неговата икономическа дейност, а следователно - с цел получаване на редовни приходи. От друга страна, ако поради характера си имуществото може да бъде използвано както за икономически цели, така и за лични нужди, трябва да се разгледат всички обстоятелства, при които то е било използвано, за да се определи, дали то действително е било използвано с цел получаване на редовен приход. В последния случай, сравняването на обстоятелствата, при които съответното

лице действително използва имуществото, с обстоятелствата, при които обичайно се извършва съответната икономическа дейност, може да бъде един от начините за проверка, дали съответната дейност се извършва с цел получаване на редовни приходи. Въпреки че критериите, основани на резултатите от въпросната дейност, не могат сами по себе си да позволят да бъде определено, дали дейността се извършва с цел получаване на редовни приходи, действителната продължителност на срока на отдаване под наем на имуществото, броят на клиентите и размерът на постъпленията също така представляват фактори, които, като съставляват част от обстоятелствата по случая, разглеждан като цяло, могат да бъдат взети предвид заедно с другите фактори при разглеждането на този въпрос, както и броят на извършените продажби на недвижими имоти.

Съдът като взе предвид срока на отдаване под наем на имуществото, размерът на постъпленията от отдаването под наем на имотите, характера на отношенията и характера на имуществото, както и броя на извършените продажби на недвижими имоти и движими вещи намира, че жалбоподателят е извършвал дейност като търговец. Търговец по смисъла на чл. 1, ал. 1 от Търговския закон е всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва дейностите, посочени в закона. За търговец се смята и всяко лице, образувало предприятие, което по предмет и обем изисква неговите дела да се водят по търговски начин, даже ако дейността му не е посочена в ал. 3 (чл. 1, ал. 3 от Търговския закон). Както правилно са посочили органите по приходите, в случая от съществено значение е видът на извършваната дейност, независимо дали лицето, осъществяващо дейността е регистрирано по предвидения в Търговския закон ред. След като физическото лице извършва търговски сделки, правилно и законосъобразно органите по приходите са приели като без значение обстоятелството дали то е определило участието си в тях като едноличен търговец или не. Аргумент в тази насока е и обстоятелството, че в ЗДДФЛ е предвидена специална норма относно облагането на доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на Търговския закон, но не е регистрирано като едноличен търговец – чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, като за данъчни цели тези лица се облагат като еднолични търговци, прилагайки разпоредбите на ЗКПО, като установената в закона ставка е 15%.

При съобразяване на посочените обстоятелства, ревизионният акт се определя като законосъобразен в частта на установените задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец за 2014 г. (ревизионният акт не е обжалван в тази му част), 2016 г. (1220, 56 лв. и лихви в размер на 370, 57 лв.), 2017 г. (8471, 22 лв. и лихви в размер на 1713, 06 лв.) и 2018 г. (4430, 15 лв. и лихви в размер на 446, 71 лв.). Ревизионният акт е законосъобразен и в обжалваната му част, с която са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. в размер на 2689, 67 лв. и лихви в размер на 543, 90 лв.

С оглед претенцията на ответника по спора за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, съдът намира същата за основателна с оглед изхода на спора, като на ответника в съответствие с чл. 7, ал. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от същата е основателна, като в съответствие с чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК същата следва да бъде уважена в размер на 1126, 57 лв.

Като съобрази направените фактически и правни изводи и на основание чл. 160, ал. 1, предл. трето от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на В. Н. Т. срещу ревизионен акт № Р 22221519001868-091-001/27.04.2020 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., обжалван в частта на установените задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец за 2016 г. (1220, 56 лв. и лихви в размер на 370, 57 лв.), 2017 г. (8471, 22 лв. и лихви в размер на 1713, 06 лв.) и 2018 г. (4430, 15 лв. и лихви в размер на 446, 71 лв.), в обжалваната му част, с която са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. в размер на 2689, 67 лв. и лихви в размер на 543, 90 лв., като неоснователна.

ОСЪЖДА В. Н. Т. да заплати в полза на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 1126, 57 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: