

РЕШЕНИЕ

№ 5768

гр. София, 03.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43 състав, в публично заседание на 13.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **4352** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Със съдебно решение № 4689/03.05.2023 г. на ВАС на РБ по адм.дело № 5287/2022 г. е отменено съдебно решение № 2839/27.04.2022 г. по адм.дело № 8661/2021 г., в частта, в която е обжалвано и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на същия съд, при спазване на задължителните указания в съдебното решение във връзка с преценката на заключението на вещото лице по приетата ССчЕ по делото.

Делото е образувано по жалба от К. Т. М., ЕГН:890636456, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх.Б, ет. 2, ап. 014, чрез адвокат В. срещу Ревизионен акт №Р-22221720001872 - 091 - 001/19.04.2021 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. К. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1138/27.07.2021 г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП С., с който са установени задължения по чл. 48, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за данъчни периоди от 2014 г. до 2018 г. общо в размер на 50 570,73 лв., ведно със съответните лихви в размер на 26 438,75 лв.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като незаконосъобразен - издаден в противоречие с материално - правните разпоредби и при съществени процесуални нарушения. Счита за незаконосъобразно начисленото салдо на ревизираното лице, както и че извършените разходи надхвърлят доходите. Счита, че неправилно не са приети суми, сформиращи началното салдо за периода, в следствие на което са

установени недостиг на парични средства. В ревизионния доклад и ревизионния акт се съдържат констатации относно реализирани доходи през ревизионния период. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен обжалвания ревизионен акт. При новото разглеждане на делото, в съдебно заседание и по съществото на спора, жалбоподателят чрез пълномощника си поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Претендира присъждане на направените по делото разноски. Възразява за прекомерност на разноските на ответника.

Ответната страна, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и разноски.

Прокурор П. от СГП дава заключение, че жалбата е неоснователна и недоказана.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221720001872-020-001 от 31.03.2020 г. е възложено извършването на ревизия на К. Т. М., ЕГН [ЕГН] за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г., връчена на 25.04.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ЗДДС. Считано от тази дата, тече определеният 3 - месечен срок за извършване на ревизията и изтича на 25.07.2020 г. На основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е изменен, за което са издадени Заповеди № Р-22221720001872-020-002/24.07.2020 г. и № Р-22221720001872-020-003/19.08.2020 г. Определено е ревизията да завърши до 25.09.2020г. Всички заповеди са издадени от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720001872-092-001/02.10.2020 г. Срещу констатациите на РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение с вх.№11-00-22/28.10.2020г., което е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с издаването на РА №Р-22221720001872-091-001/19.04.2021 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията, и М. К. М. – ръководител на ревизията.

Ревизията е първа за ревизираните периоди и задължения и е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК.

Преди да бъде издадена ЗВР на ревизираното лице е извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства, обективирани с протокол № П-22221719114960-073-001/02.03.2020 г. Събраните в хода на проверката доказателства са присъединени към доказателствения материал по преписката с Протокол № Р-22221720001872-П.-001/29.09.2020 г.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на 04.01.2021 г., на ревизираното лице са връчени искания №Р-22221720001872-040-001/07.05.2020 г., № Р-22221720001872-040-002 от 29.07.2020 г. и № Р - 22221720001872 - 040 - 003/16. 09. 2020 г. Указано е да представи данни и доказателства за финансовото и имущественото си състояние през ревизираните периоди, за получените доходи и направените разходи. В отговор на искането на 28.05.2020г., на 11.08.2020г. и на 20.08.2020 г. са представени копия от документи.

По реда на чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени искания до трети лица и други

контролни органи в Република България, включително до всички търговски банки, регистрирани на територията на страната - за притежавани от лицето банкови сметки; до Столична дирекция „Полиция”, сектор „Български документи за самоличност” - за регистрирани преминавания през граничните контролно - пропускателни пунктове в страната; до Столична Община - за декларирани недвижими имоти и платени данъци и такси; до всички застрахователи в България - за сключени застраховки; Комисия за финансов надзор - за сключени сделки с ценни книжа, до „ЧЕЗ ЕЛЕКТРО БЪЛГАРИЯ“ АД, „СОФИЙСКА ВОДА“ АД, „А 1 БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „БТК“ ЕАД, „ТОПЛОФИКАЦИЯ СОФИЯ“ ЕАД - за направени режийни разходи; до А. К. М. /майка на ревизираното лице/ - относно представяне на документи, доказващи произхода на средствата, дарени на К. Т. М..

Допълнително са изпратени искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения до търговските банки, в които лицето има разкрити банкови сметки - за установяване движението по банковите сметки.

Извършени са проверки в Интегрираната информационна система за кадастър и имотен регистър И. на Агенцията по вписванията - за сделки с недвижими имоти; в информационната система на НАП, приложение „Справка за декларирани превозни средства“ - за регистрирани от ревизираното лице превозни средства; в Програмен продукт на НАП С., модул „Трудови договори“ – за регистрирани трудови договори с ревизираното лице; в ИС на НАП „Справки приходни данъци“ - за изплатени суми; в ИС на НАП за издавани на ревизираното лице фактури от регистрирани по ЗДДС лица; в ИС на НАП за подавани от ревизираното лице декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица.

Въз основа на събраните доказателства са установени разходи за придобиване на недвижими имоти и превозни средства, за предоставяне на заеми, разходи за издръжка и живот, за екскурзии, пътувания, платени данъци и такси, осигурителни вноски, застраховки, за плащания с ПОС, за банкови такси, както и разходи за покупки от регистрирани по ЗДДС лица.

За ревизираните периоди са установени и признати постъпления на парични средства, както следва: от трудови правоотношения - общо в размер на 7 770,19 лв.; от наеми - общо в размер на 31 935,60 лв., от доходи от лихви по депозити - общо в размер на 8 098,63 лв., от получени обезщетения - общо в размер на 1 756,67 лв. Основна част от постъпленията са формирани от продажба/прехвърляне на имущество общо – 431 496,70 лв., от дарения в размер на 113 283,20 лв., направени от следните лица: Д. Т. Н. /сестра на ревизираното лице – дарение от 40 000,00 евро или 78 233,20 лв./, А. К. М. /майка на ревизираното лице – дарение от 25 000,00 лв./ и М. Т. М. /баба на ревизираното лице – дарение от 9 500,00 лв./ и получени заеми, които впоследствие са опростени от заемодателите, общо в размер на 71 350,00 лв. от: Н. С. Т. П. и Н. Ц. Н..

Ревизиращите не са оспорили размера на посочените от ревизираното лице дарения и заеми, а доходите от продажби на недвижими имоти са определени по цените от нотариалните актове.

К. М. писмено декларира пред органите по приходи налични парични средства в брой към 01.01.2014 г. в размер на 24 000,00 лв. Ревизиращите са подчертали, че не са представени доказателства за това и за целите на ревизията е определена начална разполагаема сума в брой - 5 000,00 лв.

За целите на ревизията не са взети предвид и декларираниите от ревизираното лице разполагаеми парични средства в брой към края на 2014г., както и към началото и края на останалите ревизирани периоди, както следва: към края на 31.12.2014 г. 20 300,00 лв.; в началото на 2015 г. - 20 300,00 лв. и в края на 2015 г. - 47 300,00 лв.; в началото на 2016 г. - 47 300,00 лв. и в края на 2016 г. - 41 500,00 лв.; в началото на 2017 г. - 41 500,00 лв. и в края на 2017 г. - 500,00 лв.; в началото на 2018 г. - 500,00 лв. и в края на 2018 г. - 2 200,00 лв.

Констатирано е несъответствие между имущественото и финансовото състояние на К. Т. М.. Във връзка с това, на 16.09.2020 г. е връчено е Уведомление изх. № Р-22221720001872-113-001/16.09.2020 г., с което ревизираното лице е уведомено за констатираните обстоятелства по чл. 122, ал. 1 и т. 7 от ДОПК и за възможността основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г. да бъде определена по реда на чл.122 от ДОПК. Определен е 14 - дневен срок за представяне на доказателства и вземане на становище.

К. М. не е отговорила на уведомлението, не е взела становище по същото, не е представила допълнителни доказателства.

След анализ на относимите към ревизираното лице факти и обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК и въз основа на установените и признати от ревизиращия орган доходи и разходи, органите по приходите са извършили съпоставка на получените от задълженото лице доходи с извършените разходи и придобитото имущество за ревизираните периоди. Въз основа на установените и признати от ревизиращите доходи и разходи на жалбоподателя за отделните данъчни периоди, е извършено хронологично проследяване на движението на паричните средства за всеки от периодите и е направена съпоставка на имущественото и финансовото състояние с извършените от лицето разходи.

С оглед горните констатации и подход за всяка от ревизираните години е установено следното:

За 2014 г.:

За начална разполагаема сума в брой в началото на периода е приета сума в размер на 5 000,00 лв., а в края на периода - 0,00 лв., взети са предвид наличните парични средства по банкови сметки в началото на периода - 49 979,65 лв. и в края на периода - 129 424,18 лв. Постъпленията на парични средства са формирани от трудови правоотношения - 718,43 лв.; продажба на недвижим имот УПИ III 789 с площ от 993 по НА № 32 от 03.06.2014 г. - 355 000,00 лв.; лихви по депозити - 1 818,81 лв.; дарение от Д. Т. Н. в размер на 78 383,20 лв. или 40 000,00 евро; върнати суми от направени авансови плащания - 150,00 лв.;

Разходите на парични средства са формирани от декларирани разходи за издръжка и живот - 3 699,96 лв.; разходи по фактури, отразени в дневниците за продажби на регистрирани по ЗДДС лица - 10 291,91 лв.; разходи за придобиване на недвижимо имущество - 355 000,00 лв.; предоставен заем на „КАДЕЛИ КА“ ООД - 140,00 лв.; разходи за екскурзии, пътувания и др. - 2 826,16 лв.; платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. - 562,81 лв.; разходи за застраховки - 959,86 лв., плащания чрез ПОС - 168,41 лв.; банкови такси - 45,08 лв.;

В резултат на извършената съпоставка между доходите и разходите за 2014 г. е установен недостиг на парични средства в размер на 12 068,28 лв.

За 2016 г.:

Постъпленията на парични средства са формирани от доходи от трудови правоотношения - 2 534,93 лв.; - доходи от наем - 10 417,70 лв., доход от продажба на апартамент № В33 и мазе № 135, с адрес: [населено място], [жк], [жилищен адрес] съгласно НА №5 от 07.07.2016 г. за сумата от 183 848,00 лв.; доход от лихва по депозит- 1 047,18 лв.; дарение от А. М. /майка/ - 9 700,00 лв.; върнати суми от ЗЛАТНА П. БЕТОН ЕООД - 508,51 лв.; върнат на ревизираното лице заем от А. П. Г. - 21 960 лв.; получен заем от Н. Ц. Н. - 9 500,00 лв..

Разходите на парични средства са формирани от разходи за издръжка и живот 7 399,92 лв.; разходи по фактури, отразени в дневниците за продажби на регистрирани по ЗДДС лица - 15 859,20 лв.; разходи за придобиване и подобрене на недвижимо имущество - 205 362,20 лв.; разходи за придобиване и ремонт на превозни средства - 9 500,00 лв.; предоставен парични заем на А. П. Г. - 21 960,00 лв.; разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения - 4 577,26 лв.; разходи за застраховки - 3 311,69 лв.

За 2016 г. е установен недостиг на парични средства в размер на 31 631,91 лв.

За 2017 г.:

Постъпленията на парични средства са формирани от доходи от трудови правоотношения - 841,48 лв.; доходи от наем - 10 417,70 лв.; доходи от прехвърляне на имущество - 4 000,00 лв.; доход от лихви по депозити - 1 140,22 лв.; дарение от А. М. /майка/ - 7 000,00 лв.; от такса - 0,67 лв.; върнат на ревизираното лице заем от А. П. Г. - 96 120,00 лв.; получен паричен заем от Н. Ц. Н. - 52 800 лв.

Разходите са формирани от разходи за издръжка и живот - 8 499,96 лв.; покупки, отразени в дневниците за продажби на регистрирани по ЗДДС лица - 180 35,42 лв.; - разходи за придобиване и подобрене на недвижимо имущество - за покупка на апартамент №9, [жилищен адрес] в М. ливади-изток по НА № 200/07.07.2016 г. - 191 932,85 лв.; разходи за придобиване и ремонт на превозни средства 4 000,00 лв.; предоставен парични заем на А. П. Г. - 96 120,00 лв.; разходи за екскурзии, пътувания и др. - 845,67 лв.; разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения - 3 133,51 лв.; разходи за застраховки - 205,56 лв.; банкови такси - 463,01 лв.

За 2017 г. е установен недостиг на парични средства в размер на 58 178,10 лв.

За 2018 г.:

Постъпленията са формирани от доходи от трудови правоотношения - 101,82 лв.; доходи от наем - 10 417,70 лв.; доходи от прехвърляне на имущество - продажба на апартамент - 170 500,00 лв.; доход от продажба на дялове от капитала на „БИСТРО 112“ ЕООД - 500,00 лв.; доход от лихва по депозит - 94,60 лв.; обезщетение НОИ - 1 756,67 лв.; вземане от трети лица „ASTRATEX“ S.R.O - 21,5 лв.

Разходите са формирани от разходи за издръжка и живот - 8 700,00 лв., разходи по фактури отразени в дневниците за продажби на регистрирани по ЗДДС лица - 21 263,46 лв.; разходи за придобиване и подобрене на недвижимо имущество - за покупка на апартамент в [населено място],[жк]по НА №76/20.12.2017 г. - 125 173,12 лв.; разходи за закупуване на ценни книжа и дялови участия - „БИСТРО 112“ ЕООД - 500,00 лв.; разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения - 3 282,49 лв.; разходи за застраховки - 3 485,62 лв.; плащания с ПОС - 11 034,10 лв.; банкови такси 33,11 лв.; дарение към А. К. М. /майка/ - 24 000,00 лв.

За 2018 г. е установен недостиг на парични средства в размер на 14 965,11 лв.

Ревизиращият екип е приел констатирания за всяка от ревизираните години недостиг

на парични средства за недеklarиран укрит доход и същият е включен в данъчните основи за облагане по ЗДДФЛ.

В данъчните основи за облагане по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 г. и 2016г. са включени и недеklarирани доходи от продажба на недвижимо имущество.

За 2014 г. и 2016 г. са установени недеklarирани доходи от продажба на недвижимо имущество при следната фактическа обстановка:

С НА № 32 от 03.06.2014 г. Д. Т. Н. дарява на сестра си К. Т. М. недвижим имот - УПИ Ш 789 с площ от 993 кв. м., находящ се в [населено място], местност „М. ливади-изток“.

С НА №90 от 24.07.2014 г. К. Т. М. продава на „СИТИ ХОУМ ПАРК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] дарения от сестра ѝ недвижим имот - УПИ Ш 789 с площ от 993 кв. м., находящ се в [населено място], местност „М. ливади-изток“, за сумата от 355 000,00 лв. По отношение на плащането в НА изрично е уговорено следното, цит.: „...продажната цена да бъде платена от Купувача на Продавача чрез плащане по банков път на парично задължение на последния в същия размер към „СМ-5“ ООД.... с ЕИК[ЕИК]...., произтичащо от Нотариален акт за продажба на недвижими имоти в „груб строеж“ от дата 24.07.2014г.“.

Ревизиращите са се позовали на разпоредбата на чл. 13, ал. 1, буква „а“ и „б“ от ЗДДФЛ. Посочили са, че в случая не се касае за продажба на жилищен имот, а на недвижим имот за който между датата на придобиване и датата на продажбата не са изминали 5 години. Облагаемият доход от продажбата на имота следва да се определи като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото се намали с 10 на сто разходи.

Предвид факта, че процесният имот е дарен е определена цена на придобиване 0,00 лв. За продажна цена е определена цената по Нотариален акт №91 от 24.07.2014 г. - в размер на 355 000,00 лв. В резултат е определен облагаем доход от продажбата, върху който се дължи данък, в размер на 319 500,00 лв. Същият е изчислен като разлика между продажната цена /355 000,00 лв./ и цената на придобиване /0,00 лв./ на недвижимия имот, намалена с 10% нормативно признати разходи /35 500,00 лв./.

По аналогичен начин за 2016 г. са установени недеklarирани доходи от продажба на недвижим имот:

През 2016 г. К. М. продава недвижим имот - апартамент № В33 и мазе № 135, с адрес: [населено място], ж. к. М. 3, [жилищен адрес] съгласно НА № 5 от 07.07.2016 г. за сумата от 183 848,00 лв. Имотът е придобит през 2014 г. съгласно НА № 90 от 24.07.2014 г. за сумата от 59 407,20 лв.

Тук ревизиращите отново са се позовали на чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ и §1, т. 51 от ДР на ЗДДФЛ. Посочили са, че дори и имотът да се счита за жилищен, от датата на придобиването му до датата на продажбата му не са изминали повече от три години, поради което придобитият доход не може да се третира като необлагаем.

Облагаемият доход от продажбата на имота е в размер на 111 996,72лв.

Същият е изчислен, като положителната разлика между продажната цена /183 848,00 лв./ и цената на придобиване на имуществото /59 407,20 лв./ е намалена с 10 на сто нормативно признати разходи /12 444,08 лв./. В резултат е установен дължим данък в размер на 11 199,67 лв.

Заключено е, че за процесните периода е налице обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, изразяващо се в несъответствие между получените доходи и финансовото състояние /придобито имущество и направени разходи/.

В резултат на това е формирана годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, върху която е начислен данък върху доходите общо в размер на 50 579, 73 лв., ведно със съответните лихви общо в размер на 26 438, 75 лв., предмет на спор в настоящото производство. По години са установени следните задължения: - за 2014 г. - в размер на 332 366,54 лв., получена като сбор от сумите на установеното несъответствие за 2014 г., облагаемия доход от извършена продажба на недвижим имот и доход от трудови правоотношения; - за 2016 г. - в размер на 156 748,40 лв., получена като сбор от установеното несъответствие за 2016 г., облагаемия доход от извършена продажба на недвижим имот, доход от наем и доход от трудови правоотношения; -за 2017 г. - в размер на 69 416,28 лв., получена като сума от установеното несъответствие за 2017 г., доход от наем и доход от трудови правоотношения; - за 2018 г. - в размер на 25 381,44 лв., получена като сума от установеното несъответствие за 2018 г., доход от наем и доход от трудови правоотношения.

Върху така определените данъчни основи е приложена данъчна ставка от 10% и след приспадане на авансово удържания/внесен данък са установени спорните в настоящото производство задължения за донасяне по години, както следва:

- за 2014 г. - 33 236,65 лв., ведно с лихва в размер на 20 094,53 лв.;
- за 2016 г. - 11 199,67 лв., ведно с лихва 4 511,34 лв.;
- за 2017 г. - 5 817,82 лв., видно с лихва 1 753,57 лв.;
- за 2018 г. - 396,51 лв., ведно с лихва 79,31 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение №1138/27.07.2021 г., с което РА е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53 – 04 - 628/10.08.2021г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ.

В хода на делото, е изслушано и прието, като неоспорено от страните, заключение на вещо лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), изслушано в с.з. на 28. 03. 2022 г. За 2014 г. заключението на експертизата е че няма недостиг на средства, а приходите надвишават

разходите със сума в размер на 9413.45 лева. Като налични средства в брой в началото на 2014 г. са приети 24 000 лева, декларирани от жалбоподателката. За 2015г. е направен извод, че доходите превишават разходите със сума в размер на 50594.10 лева, за 2016 г. доходите превишават разходите с 34831.86 лева. За 2018 г. също доходите надвишават разходите със сума в размер на 8641.96 лева. Недостиг на средства е установен единствено за 2017г., когато направените разходи превишават получените приходи със сума в размер на 12 400.95 лв., върху която е начислен данък в размер на 1240 лева главница и 574.92 лева лихви.

Съдът не кредитира заключението на вещото лице, поради необоснованост. По делото няма доказателства за налични средства в брой като начално салдо, получени от бабата на К. М., не са доказани и обосновани сумите, включени от вещото лице в паричните потоци, в по-малък размер, съставляващи разходи за плащания към „Топлофикация София“ ЕАД, Ч. „Електро България“ АД и „Софийска вода“ АД. В изготвените от вещото лице парични потоци също така са отразени декларираните суми като налични в края на ревизираните периоди, за които няма доказателства, което е довело до неверни изводи. В обобщение може да се направи извод, че изготвените от вещото лице парични потоци са необосновани и неправилни и не могат да бъдат основание за определяне на дължимия данък.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът направи следните правни изводи:

Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП – С. на 10.08.2021 г. в срока и по реда на чл. 155, ал.1 от ДОПК и от лице с правен интерес, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт, включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Оспореният РА е законосъобразен от формална страна.

РА е издаден в предвидената от закона форма писмена форма, такава за действителност. Съдържа всички реквизити, предвидени в чл.120 от ДОПК, вкл. подписи на издателите му, поради което не страда от пороци във формата. Ревизионният акт съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, т. е. мотиви, вкл. обсъждане

на подаденото възражение срещу ревизионния доклад.

При издаване на РА са спазени процесуалните разпоредби. Настоящият състав на съда не намира да са допуснати съществени нарушения на ревизионните правила, в това число на принципите и разпоредбите относно доказването, вкл. събирането и преценката на доказателствените средства, както и такива гарантиращи правото на защита на РЛ. В хода на ревизионното производство приходната администрация е предприела разписани от закона процесуални действия и е събрала годни, допустими и относими доказателства, необходими за определяне на основата за облагане с данъци по особения ред на чл. 122 от ДОПК.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал.1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима, като доказателствената тежест е изцяло за жалбоподателя. От това следва, че в производството по обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 от ДОПК, в тежест на органите по приходите е било да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на ревизирувания субект е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. Основният спорен въпрос между страните от една страна е, правилно ли ревизиращият орган е приел при проследяване движението на паричния поток, че разходите на задълженото лице превишават получените доходи /приходи/, т. е. налице ли е несъответствие между получените доходи и извършените разходи, във връзка с което е формиран и недостигът на парични средства към края на всяка една от ревизираните години, необходими за покриването на извършените разходи, явяват ли се същите облагаеми доходи на физическото лице с неустановен произход или „недоказани доходи“, както и законосъобразен ли е извода на ревизиращият орган, че сумата на превишението на разходите над приходите е облагаем доход, който следва да се включи в данъчната основа на общия годишен доход.

Предмет на жалбата е допълнително установеният данък по чл. 48 от ЗДДФЛ за данъчни периоди от 2014 г. до 2018 г. общо в размер на 50 570,73 лв., ведно със съответните лихви в размер на 26 438,75 лв., като данъчната основа е определена по реда на чл. 122. ал. 2 от ДОПК.

За разлика от обикновеното ревизионно производство, където

установеното с ревизионния акт задължение подлежи на общо основание на доказване, тук при ревизията при особени случаи, законодателят изрично е предвидил, че при ревизиите по реда на чл.122 от ДОПК, фактическите констатации в ревизионния акт, се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122 е подкрепено от събраните доказателства.

Правната регламентация на облагането на доходите на физически лица се съдържа в ЗДДФЛ в сила от 01.01.2007 година. В предметния обхват на закона, е облагането на доходите на физическите лица, включително от дейност като едноличен търговец. В чл.12 от ЗДДФЛ, е посочено, че обект на облагане са доходите на местни и чуждестранни лица /данъчно задължени по смисъла на чл.3 от закона/- това са местните и чуждестранните физически лица, които са носители на задължението за данъци по този закон и местните и чуждестранните лица, задължени да удържат и внасят данъци по този закон.

Не е спорно по делото, че К. Т. М. е местно физическо лице по смисъла на ЗДДФЛ с постоянен адрес в Република България по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ и на основание чл. 6 и чл. 12 от с.з. е данъчно задължено лице за облагаемия си доход през данъчната година от източници в Република България и от чужбина.

Съгласно нормата на чл. 6 от ЗДДФЛ, местните физически лица са данъчно задължени за облагаемия си доход, получен през определената данъчна година от източници в страната и от чужбина. Сумата на годишния данък се определя върху данъчната основа, представляваща сбор от доходите от всички източници и се изчислява като 10 процентна ставка по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периодите след 31.12.2007г. Данъчната основа е облагаемия доход за съответната данъчна година, намален с разходите за дейността и предвидените в съответния материален закон вноски и облекчения. При условие, че данъчно задълженото лице има доходи едновременно от два или повече източника, данъчната основа за общия годишен доход представлява сборът от данъчните основи, определени поотделно за всеки източник на доход, в съответствие с разпоредбите на глави от седма до единадесета.

В хода на ревизията, с цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, са предприети редица процесуални действия, подробно описани в ревизионния доклад, раздел II „Процесуални действия”, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от РА.

Към доказателствата, събрани в хода на ревизията, с Протокол

№ Р-22221720001872-П.-001/29.09.2020 г. са приобщени всички доказателства, събрани при извършена на К. Т. М. проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с протокол № П-22221719114960-073-001/02.03.2020 г. и доклад към него. В хода на проверката са изискани всички документи, касаещи източници и размер на доходите, получени от ревизираното лице; годишни данъчни декларации, служебни бележки; притежавано движимо и недвижимо имущество и извършени сделки със същото; налични банкови сметки и парични средства в брой; произход на парични средства; получени и предоставени заеми; притежавани финансови активи и движими ценности; пътувания в чужбина; участия в управителни и надзорни органи на юридически лица; декларация във връзка с произхода на паричните средства; налични парични средства към 01.01.2013 г., както и всички документи, удостоверяващи декларираните обстоятелства. Запитванията и получените отговори подробно са описани в констативната част на РД.

Задълженията на К. М. са определени с ревизионния акт по аналогия, като е приложен процесуалният ред по чл. 122 и сл. ДОПК, тъй като са установени обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК. Касае се за възможност да бъде извършено облагане, с оглед изискванията на ЗДДФЛ, след преценка за наличие на обстоятелствата, изброени в ал. 1 на чл. 122 – в случая тези, по смисъла т. 7. При ревизия по аналогия презумпциите и предположенията за определяне размерите на укрити доходи/приходи следва да бъдат използвани само тогава, когато за анализирането на посочените в ал. 2 на чл. 122 ДОПК обстоятелства не са налице каквито и да било обективни данни, но в същото време бъде установено, че получените от лицето приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската му дейност не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период (чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК). За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия създадените специални процесуални правила целят да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства) установяване на данъчни задължения. В тежест на органите по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред.

В настоящия случай съдът намира, че органите по приходите са разполагали с материалноправното основание на чл. 122, ал. 1, т. 7 от

ДОПК, да определят задълженията на М. за данък върху доходите на физическите лица, по аналогия. Според чл. 123, ал. 1 ДОПК, в случаите по чл. 122, ал. 1, при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато: т. 1 стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него и т. 2 направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква „а” от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

Нормата на чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК изисква наличие на данни за получените от лицето приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската му дейност, които не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирия период, т.е. извършените от лицето разходи надвишават получените от същия приходи, които да са с доказан произход. Съдържанието на цитираната норма предполага анализ на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, резултатите от който да сочат на обосноваван извод, че е получило повече от декларираните приходи/доходи.

Между страните се спори относно размера на началното салдо на ревизираното лице към 01.01.2014г., съответно налице ли са предпоставките на чл. 122, т. 2 и т. 7 ДОПК, както твърдят приходните органи и има ли основание ревизията да бъде проведена по особения ред на чл. 122 и сл. ДОПК. Настоящата инстанция счита, че в началното салдо на паричния поток към 01. 01. 2014 г. не следва да се включва сумата от 24 000 лева, декларирана от М. като притежавана в брой, получена като дарение от баба й М. Т. М. и дядо й Д. Н. М. през 2007 г., 2008 г. и 2013 г. На първо място не се установява какъв е източника на тези средства за бабата и дядото на жалбоподателката, че те действително са разполагали с налични средства в брой в посочения размер. Не се установява какви са били техните годишни доходи, разходи, за да се приеме, че са разполагали със средствата. Няма данни къде са съхранявани средствата, нито, че жалбоподателката ги е спестила, за да са налични в брой към 01.01.2014г. Тя е закупувала в предходни периоди недвижими имоти, имала е значителни разходи, дори средства в посочените размери да са й предоставени, не се доказва да ги е спестила. Не следва в началното салдо на паричния поток да се включва декларираната сума от 24 000 лева, поради липса на доказателства. Обосновавано и законосъобразно органите

по приходите са определили обичайната сума от 5000 лева като налични средства в брой. Поради липса на доказателства, правилно не са взети предвид от органите по приходите и другите деклариращи като налични средства в брой в началото и в края на останалите ревизирувани периоди, защото това води до изкривяване на паричните потоци и необективно определяне на размера на задълженията.

Правилно е определен и размера на разходите за комунални услуги за парно, ток и вода по години, по писмени доказателства, както и разходите за издръжка и живот по деклариращи от жалбоподателката данни. Приетото за установено от органите по приходите не е опровергано от жалбоподателката, а доказателствената тежест в случая е на ревизираното лице. К. Т. М. е уведомена още в хода на ревизионното производство, че са констатирани обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК и годишната данъчна основа за облагане с ДДФЛ ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. К. М. не е взела становище по уведомлението, не е представила допълнителни доказателства. Такива доказателства не са ангажирани и не са представени и в хода на съдебното производство.

Не са основателни възраженията, че доходите от сделки с недвижимо имущество през ревизирувания период са необлагаеми. По отношение на УПИ III 789 с обща площ от 993 кв.м., находящ се в [населено място], местност „М. ливади – изток“, придобит чрез дарение от Д. Т. Н. с нотариален акт № 32/03. 06. 2014 г., продаден с нотариален акт № 90/24. 07. 2014 г. на „Сити хоум парк“ ЕООД за 355 000 лева, доходът е облагаем по чл. 13, ал.1, б. „б“ от ЗДФЛ. За 2016 г., на основание чл. 13, ал.1, б. „а“ от ЗДФЛ като облагаем доход е включен доход от продажба на недвижим имот – апартамент № В33 и мазе № 135 с адрес@@32@[жк], [жилищен адрес] съгласно НА № 5/07.07.2016 г., придобит през 2014 г., съгласно нотариален акт № 90/24.07.2014 г. И в двата случая облагаемият доход е определен правилно като положителна разлика между продажната цена и цената на придобиване, намалена с 10% нормативно признати разходи.

Нито в хода на ревизионното производство, нито в хода на съдебното производство са ангажирани или представени доказателства, които да опровергават констатациите на органите по приходите.

Обосновано и законосъобразно, при спазване на процесуалните правила и при правилно приложение на материалния закон са съставени парични потоци и са установени задължения за 2014 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г.

За 2014 г., при начално салдо на наличните средства в брой в размер на

5000 лева и извършена съпоставка между доходите и разходите за 2014 г. е установен недостиг на парични средства в размер на 12 068,28 лв. Данъчната основа за облагане с ДДФЛ е определена като сума от недостига на парични средства, облагаемия доход от продажбата на недвижимия имот /с нормативно признати разходи от 10%/ в размер на 319 500 лева и доход от трудови правоотношения. Данъкът е определен на 33 236.65 лева главница и 20 094.53 лева лихви.

За 2016 г. данъчната основа за облагане с ДДФЛ е определена като сбор от установения недостиг на средства, облагаемия доход от продажбата на недвижим имот, доход от наем и доход от трудови правоотношения. Задълженията за довносяне са 11 199.67 лева главница и 4 511.34 лева лихви.

За 2017 г. данъчната основа за облагане с ДДФЛ е определена като сбор от установеното несъответствие на приходи и разходи, доход от наем и доход от трудови правоотношения. Задълженията за довносяне са 5 817.82 лева главница и 1 753.57 лева лихви.

За 2018 г. данъчната основа за облагане с ДДФЛ е определена като сбор от установеното несъответствие на приходи и разходи, доход от наем и доход от трудови правоотношения. Задълженията за довносяне са 396.51 лева главница и 79.31 лева лихви.

С оглед гореизложеното и след съвкупната преценка на всички представени по делото доказателства, съдът намира жалбата срещу Ревизионен акт №Р-22221720001872-091-001/19.04.2021 г., за неоснователна.

С оглед изхода на спора, на ответника се дължат разноски общо в размер на 17 063,96 лева за три инстанции. Не е основателно възражението за прекомерност на юрисконсултското възнаграждение, определено в минимален размер по Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. За първоначалното разглеждане на делото пред АССГ е определено възнаграждение в размер, преди изм. и доп. ДВ. бр.88 от 4 ноември 2022 г., тъй като съдебното производство е приключило на 28. 03. 2022 г., а съдебното решение е постановено на 27. 04. 2022 г., преди изменението.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на К. Т. М. от [населено място], чрез адвокат В. срещу Ревизионен акт №Р-22221720001872-091-001/19.04.2021 г., издаден

от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията, и М. К. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1138/27.07.2021 г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП С., с който са установени задължения по чл. 48, ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 50 570.73 лева главница и 26 438.75 лева лихви за данъчни периоди от 2014 г. до 2018 г.

ОСЪЖДА К. Т. М., ЕГН [ЕГН] от [населено място], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно - осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите, сумата от 17 063,96 лева, представляваща разноски за три инстанции.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от получаване на препис от съдебния акт от страните.

СЪДИЯ: