

РЕШЕНИЕ

№ 5018

гр. София, 22.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 29.06.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **12016** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на С. С. Н. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221720008442-091-001/23.07.2021 г., издаден от М. А. К.- орган, възложил ревизията и А. Л. И.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1585/11.10.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Релевира се незаконосъобразност и необоснованост на облажвания ревизионен акт. Сочи се, че в ревизионното производство са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила за събиране и преценка на доказателствата. Констатациите на ревизиращия екип били необосновани и неправилни, а РА бил издаден при неизяснена фактическа обстановка. Не били обсъдени всички представени доказателства и не били взети предвид представените документи и обяснения. Издателите на РА не съобразили обстоятелството, че към началото на ревизирания период жалбоподателят и съпругата му разполагали със 79 000 лева, получени от роднини от продажби на имоти, не съобразили и това, че със съпругата му споделяли общо домакинство и финанси, и че спестените пари в една година могат да бъдат изразходвани в следващите няколко. Неправилно не били приети и обясненията, че през 2008 г. със съпругата му получили 20 000лв. в брой от майка му В. С., нейни спестявания и доходи от продажби на имоти в [населено място]. Освен това ревизиращият екип не

съобразил обясненията на Н. относно продажбата на наследствен апартамент през 2010 г., при която получили със съпругата му цялата продажна цена от 59 000 лева. Неправилно била определена и данъчната основа относно продажения от тях недвижим имот през 2019 г., придобит чрез договор за гледане и издръжка, акцентирайки върху възмездния характер на сделката с насрещни престации. В нотариалния акт за покупко- продажба на имота от 2019 г. била посочена продажна цена- 48 000лв., а останалата сума от 39 615.00 лева представлявала стойността на наличното обзавеждане, подобрения и ремонт на апартамента. В този смисъл сумата от 39 615.00 лева попадала под изключението на чл.13, ал.2 от ЗДДФЛ, а ревизиращият екип неправилно доначислил задължение в размер на 3942.00 лева. При това положение твърди, че към началото на ревизирия период със съпругата му имали налични пари в размер на 79 000 лева, като при жалбоподателя не се установявал недостиг на парични средства, а излишък, с който покрили недостига при съпругата му. Твърди, че не са налице условията за провеждане на ревизия по особените правила на чл.122 ДОПК. Моли съда да отмени обжалвания РА.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, чрез процесуален представител поддържа жалбата и моли за отмяна на ревизионния акт. Допълнителни съображения излага в депозирано писмено становище. Претендира разности, съгласно списък.

Ответникът– Директор на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт, в съдебно заседание и в депозирано писмено становище излага аргументи за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпращат представител.

Административен съд София– град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221720008442-020-001/ 31.12.2020 г., връчена на 08.01.2021 г., е възложено извършването на ревизия на С. С. Н. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. по ЗДДФЛ. По реда на чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът за приключване на производството е продължен до 18.06.2021 г. със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221720008442-020-002/ 12.04.2021 г. Цитираните заповеди са издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена със 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-22221720008442-092-001/22.06.2021 г., срещу констатациите на които не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с обжалвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221720008442-091-001/23.07.2021 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.- орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. С РА са установени задължения общо в размер на 12 386,89 лв., като за същите периоди жалбоподателят не е декларирал задължения /0,00 лв./. Разликата произтича от допълнително установени задължения по чл. 17 от

ЗДДФЛ в размер на 9 133,52 лв., в т. ч.: за данъчни периоди 2014 г., 2016 г., 2017 г. и за 2018 г. Данъчната основа за облагане е формирана по реда на чл. 122, ал. 1 от ДОПК, а за 2015 г. и 2019 г. данъчната основа е определена по материалния закон, във връзка с установен недеклариран облагаем доход по чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, върху който е изчислен дължим данък, съгласно чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ. За невнасянето в срок са начислени лихви, на основание чл. 175 от ДОПК общо в размер на 3 253,37 лв. В хода на ревизията, с цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, са предприети 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.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на С. С. Н. са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснение (ИПДПОЗЛ), подробно описани в РД. Изискани са документи и информация относно имуществото на лицето, направените разходи и декларираните/получени доходи, в т.ч. заверени копия на всички документи за придобиване и продажба на недвижими имоти през ревизираните периоди, писмени обяснения за установените разлики между продажната цена на недвижимите имоти в нотариалните актове и получените банкови преводи, описани в РД.

Извършена е паралелна ревизия на съпругата на С. Н. – М. В. Н., приключила с издаването на РА №Р-22221720008443-091-001/23.07.2021 г. С протокол №718151/16.06.2021 г. към доказателствата, събрани в хода на ревизията са приобщени документи представени от съпругата на С. Н.– М. В. Н. по повод извършваната ѝ ревизия.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица, в т.ч. на: [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; ФИНАНСОВА КЪЩА [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]; [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Представените доказателства и констатациите, направени в хода на извършените насрещни проверки са отразени в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени искания за представяне на документи, данни, сведения, книжа и т.н. до лица, държавни и общински органи, в т.ч.: до всички търговски банки, осъществяващи дейност на територията на Република България; [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]; [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

Въз основа на декларация по чл. 74, ал. 2, т. 1 от ДОПК, с която Н. е дал съгласие за разкриване на информация, представляваща банкова тайна и по реда на чл. 62, ал. 5, т. 1 от Закона за кредитните институции (ЗКИ) от страна на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са предоставени справки, съдържащи информация за наличностите, движението и операциите по съответните сметки с титуляр ревизираното лице.

На основание чл. 47 от ДОПК са изпратени искания за извършване на действия от други контролни органи, в това число: до СДВР, сектор „Български документи за самоличност“ с цел установяване пътуванията на лицето в чужбина; до СДВР, отдел „Пътна полиция“ за установяване на регистрирани МПС и осъществявани сделки с тях, до Столична община, район „Б.“, район „Нови Искър“, район „С.“ и район „Н.“,

относно платените местни данъци и такси от лицето, до Агенция по вписванията – служба по вписванията – Р., от където е получен препис от нотариален акт, с който С. Н. продал на Сакине А. К. земеделска земя.

При извършена справка в информационната система на НАП е установено, че жалбоподателят през ревизираните периоди не е получавал доходи по трудови правоотношения. Преди процесните периоди Н. е имал сключени трудови договори, прекратени преди 01.01.2014 г. с „М. Н. – МИЛВА К.“ с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. За периодите в обхвата на ревизията няма подадени уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ и не е осигуряван чрез дружество, действащо като осигурител за него.

За периодите в обхвата на ревизията С. Н. не е подавал годишни данъчни декларации по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ.

За периода от 15.01.2014 г. до 28.10.2015 г. Н. е правил вноски за здравно осигуряване, като самоосигуряващо се лица, по реда на Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/, като конкретните суми са: за 2014 г. общо в размер на 201,60 лв., за 2015 г. общо в размер на 168,00 лв.

За част от ревизирания период С. Н. /от 05.02.2016 г. до 16.12.2019 г./ е получавал пенсии и социални помощи, както следва: за 2016 г. общо в размер на 2 065,38 лв., за 2017 г. в общ размер 1 872,02 лв., за 2018 г. в общ размер 2 158,76 лв. и за 2019 г. в общ размер 2 306,60 лв.

Въз основа на справка в Имотния регистър на Агенция по вписванията и представените от жалбоподателя документи са установени следните сделки с недвижими имоти през ревизираните периоди:

1. На 01.12.2014 г. С. Н. и М. В. Н. закупили урегулиран поземлен имот /УПИ/, пл. №743, парцел - 12, площ по док. – 407,000 кв. м., местност – кв. И., [населено място], [улица], за сумата от 21 000,00 евро /41 072,43 лв./, платена по банков път от сметка на Н., отнесен като разход при съпоставката на жалбоподателя.

2. На 02.11.2017 г. С. Н. и М. В. Н. закупили УПИ, пл. №764, парцел - 4, площ по док. – 1 034,000 кв. м. и еднофамилна жилищна сграда 43,000 кв.м. в [населено място], общ. Столична, [улица], за сумата от 21 400,00 лв., платена по банков път от сметка на М. В. Н., отнесен като разход при съпоставката само на съпругата на жалбоподателя.

3. На 13.03.2014 г. Н. продал на Сакине А. К. поземлени имоти– земеделска земя 31,497 дка в [населено място], общ. В., обл. Р.. Съгласно изисканият и представен препис на нотариален акт от Агенция по вписванията – Р., договорената цена в размер на 4 834,00 лв., платена в брой. Приходът от продажбата на недвижимите имоти в посочения размер е включен при съпоставката на жалбоподателя.

4. На 30.07.2015 г. С. Н. и М. В. Н. продали на В. П. апартамент с площ 65,580 кв. м. с мазе, находящ се в [населено място], общ. Столична, [улица], [жилищен адрес]. Съгласно представеният нотариален акт договорената цена в размер на 53 200,00 лв. е платена по банков път. При анализ на банковите сметки, органите по приходите са констатирани, че във връзка с продажбата по банкова сметка на ревизираното лице, на 30.07.2015 г. са постъпили суми от купувача общо в размер на 63 582,00 лв., в т.ч. 53 200,00 лв. с основание покупка на имот и 10 382,00 лв. с основание покупка на мебели и направен ремонт. За установената разлика е изискано и представено обяснение, според което при продажбата на имота са се договорили с купувача да оставят намиращите се в жилището мебели и да направят освежителен ремонт с латекс –

извършен от Н.. Установено е, че апартаментът е бил в режим на СИО и е придобит през 1990 г., поради което доходът е третиран като необлагаем в съответствие с разпоредбата на чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ. Приходът от продажбата на недвижимия имот и движимите вещи в размер на 63 582,00 лв. е включен при съпоставката на М. В. Н., тъй като сумата е постъпила по нейната банкова сметка.

5. На 18.08.2015 г. с нотариален акт №142 С. С. Н. и М. В. Н. продали на М. И. Ц. и А. Й. Ч.- Ц. поземлен имот с площ 579,000 кв. м. и сгради с площ 14 кв. м и 11 кв. м., находящи се в [населено място], общ. Столична, [улица], за сумата в размер на 27 000,00 евро – 52 807,41 лв., постъпила по банковата сметка на Н., поради което сумата в размер на 52 807,41 лв. е включена в съпоставката на доходи и разходи само на ревизираното лице.

В хода на ревизията е установено, че описаният имот е придобит в режим на СИО с НА за покупко-продажба на недвижим имот №78, том VI, рег. №37671, дело №1005 от 07.11.2013 г. от Г. Ц. Г., платена в брой. Предвид факта, че между датата на придобиването /07.11.2013 г./ и датата на продажбата /18.08.2015 г./ са изминали по-малко от 3 години /за един недвижим жилищен имот/, то органите по приходите приели, че получените доходи от продажбата не попадат в обхвата на необлагаеми по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ, а следва да се третират като облагаеми доходи по чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ. Установено е, че доходът от продажбата не е деклариран. Поради това за продажбата е определен облагаем доход по реда на чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, като положителната разлика /45 807,41 лв./ между продажната цена /52 807,41 лв./ и цената на придобиване на имуществото /7 000,00 лв./, намалена с 10 на сто разходи /4 580,74 лв./. В резултат на това е установен получен, но недеклариран облагаем доход за 2015 г. в размер на 41 226,67 лв., от който половината - 20 613,34 лв. е отнесен за ревизираното лице.

6. На 20.02.2019 г. с нотариален акт №116 С. С. Н. и М. В. Н. продавали на Т. Б. И. апартамент с площ по 44,650 кв. м. с мазе 30 и таванско помещение 39, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес]. Съгласно нотариалния акт имотът е продаден за сумата от 48 000,00 лв. Установено е, че по сметката на съпруга на С. С. Н. в У. Б. АД от Т. Б. И. е преведна сума в размер на 87 615,00 лв., която сума е включена като приход само при съпоставката на ревизираното лице. За установената разлика в размер на 39 615,00 лв. с посочено основание ремонт и подобрения от жалбоподателя и съпругата му е изискано писмено обяснение и документи за извършения ремонт. Съгласно представените писмени обяснения от жалбоподателя и М. В. Н., ремонтът е извършен лично от него в периода 2013 г. – 2018 г. и представлява част от продажната цена на имота. Установено е, че описаният имот е придобит в режим на СИО с НА за прехвърляне на недвижим имот срещу задължение за издръжка и гледане №12, том I, рег. №478, дело №3 от 18.01.2018 г. от Г. Ц. Г.. Предвид факта, че между датата на придобиването /18.01.2018 г./ и датата на продажбата /20.02.2019 г./ са изминали по-малко от 3 години /за един недвижим жилищен имот/, то органите по приходите са посочили, че получените доходи от продажбата не попадат в обхвата на необлагаеми по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ, а следва да се третират като облагаеми доходи по чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ. Установено е, че доходът от продажбата не е деклариран в годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2019 г. Поради това за продажбата е определен облагаем доход по реда на чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, като положителната разлика /87 615,00 лв./ между продажната цена /87 615,00 лв./ и цената на придобиване на имуществото /0,00 лв./, намалена с 10 на сто разходи /8 761,50 лв./.

В резултат на това е установен получен, но недеklarиран облагаем доход за 2019 г. в размер на 78 853,50 лв., от който половината – 39 426,75 лв. е отнесен за ревизираното лице.

Относно закупени и продадени МПС, от получената справка от КАТ е установено, че през ревизираните периоди С. С. Н. е извършвал следните разпоредителни сделки:

1. На 08.01.2014 г. е продал автомобил с марка „О.“, модел „Кадет“ с регистрационен номер СА8540ВВ, придобит на 28.05.2006 г. Във връзка с продажбата лицето не е предоставило договор или информация въпреки, че такава му е изрично изисквана с първото и с третото ИПДПОЗЛ. Договор за продажбата не е приложен и от КАТ, поради което ревизиращите не са включили в съпоставката приход от продажбата.

2. На 30.06.2017 г. е регистриран автомобил с марка „Пежо“, модел „307“ с регистрационен номер СВ7428КН, придобит от [фирма] с ЕИК[ЕИК], съгласно договор за покупко-продажба от 28.06.2017 г. и фактура №468/28.06.2017 г. за сумата от 1 680,00 лв. Разходът е отразен при съпоставката за посочения период.

3. На 25.02.2019 г. е регистриран автомобил с марка „Ф.“, модел „Транспортер“ с регистрационен номер СВ0040НР, придобит от [фирма] с ЕИК[ЕИК], съгласно договор за покупко-продажба от 25.02.2019 г. и фактура №165/25.02.2019 г. за сумата от 9 900,00 лв. Разходът е отразен при съпоставката за посочения период.

Констатирано е, че Н. е получавал доходи от лихви по влогове и депозити в търговски банки, за което е удържан данък. Н. приход в размер общо на 26,63 лв. е отразен в съпоставката за съответните периоди. Сумата на платените от лицето банкови такси през ревизирания период за 2014 г. – 11,73 лв., за 2015 г. – 63,33 лв., за 2016 г. – 50,95 лв., за 2017 г. – 73,88 лв., за 2018 г. 55,71 лв. и за 2019 г. – 74,40 лв. са отразени като разходи.

При преглед на разпечатките за движение на парични средства по банковите сметки на лицето е установен извършен превод на 27.08.2015 г. от банковата сметка на С. С. Н. към Т. Н. Т. в размер на 7 000,00 евро. В тази връзка жалбоподателят е представил договор за заем от 25.11.2014 г., с който Т. Н. Т. предоставя на С. С. Н. 7 000,00 евро за покупка на имот, като е договорен срок на връщане до 27.08.2015 г. Л. равностойност на полученият и върнат заем в размер на 13 690,81 лв. е отразен в съпоставката, съответно за 2014 г. в приход и за 2015 г. в разход.

В писмена декларация Н. е заявил, че е погасявал кредит за периода на съпругата му в [фирма] в размер на 5 857,71 лв. Съгласно отговор от [фирма] в периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г. от С. С. Н. има извършени парични преводи, в т.ч. платени вноски по договора за заем на М. Н. към [фирма]. В хода на ревизията е установено, че предоставените от лицето суми на [фирма] са в размер на 960,00 лв. за 2018 г. и в размер на 1 100,00 лв. за 2019 г., които са отразени в разходната част на

съпоставката в размер на 18 000,00 лв. В разход при съпоставката е включен установен паричен превод от банкова сметка на жалбоподателя към В. С. Н. на 20.02.2019 г.

Получен е отговор от СДВР, отдел „Български документи за самоличност“, според който за С. С. Н. има регистрирани данни за преминаване на границите на Република България през ГКПП „Златарево“ на 09.12.2018 г. и ГКПП „Капитан А.“ на 13.10.2019 г. В писмените си обяснения Н. заявява, че през м. 12.2018 г. е бил на санаториум в [населено място] – кални бани, където всяка неделя са се организирали едnodневни екскурзии до М. срещу заплащане на 30 лв. за транспорт и храна, а през м. 10.2019 г. съпрузите са пътували на почивка в Република Турция, за което е декларирал разход общо в размер на 1 100,00 лв. В тази връзка в разходната част на съпоставката за ревизираното лице за 2018 г. е отразена сумата от 30,00 лв., а за 2019 г. - 550,00 лв.

За определяне на разходите на лицето за платени мести данъци и такси са изпратени искания до Столична община, район „Б.“, „Нови Искър“, „С.“ и „Н.“. Получени са отговори, съгласно които през периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. са извършени следните плащания за местни данъци и такси от С. С. Н.: през 2014 г. – 239,72 лв., 2015 г. – 378,45 лв., 2016 г. – 0,00 лв., 2017 г. -86,39 лв., 2018 г. – 1 227,03 лв. и 2019 г. 70,32 лв. Същите са намерили отражение в разходната част на съпоставката.

Установено е, че през ревизираните периоди М. Н. е правила парични вноски в предприятието на [фирма], които са отразени по кредита на счетоводна сметка 499 „Други кредитори“ с основание временна необходимост.

Органите по приходите констатирани наличие на отразени по документи за отделните ревизирани периоди парични вноски от М. Н. в предприятието на едноличния търговец, а именно: за 2014 г. общо в размер на 24 067,15 лв., за 2015 г. общо в размер на 25 036,33 лв., за 2016 г. общо в размер на 21 119,97 лв., за 2017 г. общо в размер на 10 791,71 лв., за 2018 г. общо в размер на 5 263,44 лв. и за 2019 г. общо в размер на 721,88 лв. Посочените суми са отразени като разход при съпоставката за съответните ревизирани периоди на придобитите доходи и извършените разходи от жалбоподателя.

Органите по приходите констатирани следното относно размера на наличните парични средства в брой към 01.01.2014 г., 31.12.2014 г., 31.12.2015 г., 31.12.2016, 31.12.2017 г. и 31.12.2018 г.:

Н. декларирал разполагаема наличност на парични суми в брой към 01.01.2014 г. възлизащи на 79 000 лв., получени от продажба на

наследствени имоти. За останалите периоди не са представени писмени обяснения за налични разполагаеми суми в брой, както и не са декларирани такива. В писмени обяснения жалбоподателят посочил, че преди да почине майка му е получил от нея през 2008 г. 20 000,00 лв. от продажба на 30 дка земеделски земи в [населено място]. За остатъкът ревизираното лице е декларирало средства от продажба на апартамент в [населено място] в размер на 59 000,00 лв. през 2010 г., през 2013 г. или 2014 г. от продажба на земеделска земя в [населено място] и получен заем от Т. Н. Т. през 2014 г. в размер на 7 000,00 евро.

Така заявените суми от ревизираното лице не са кредитирани от ревизиращия екип с мотива, че за получената сума от 20 000,00 лв. няма доказателства за предаването ѝ, както и че не са открити регистрирани продажби през 2008 г. от майката на С. Н.. По отношение на продажбата на апартамента в [населено място] е установено, че освен в режим на СИО е съсобственост с брата на С. Н. и при липсата на доказателства, че ревизираното лице е получило цялата сума органите по приходите са възприели за доходи на семейството половината от продажната цена на апартамента в размер на 29 500,00 лв. В същото време е установена покупка по описания по-горе имот с НА №76 от 07.11.2013 г. на УПИ и сграда в [населено място], [улица] за сумата от 7 000,00 лв., направени от М. В. Н. вноски в [фирма] през 2009 в размер на 25 000,00 лв. и през 2010 г. в размер на 25 000,00 лв., както и отразеното начално салдо към 01.01.2014 г. счетоводна сметка 499 „Други кредитори“ сума на направените вноски от ревизираното лице в размер на 148 642,51 лв. В тази връзка са приели, че е лицето е разполагало с налични суми в брой в началото на ревизирания период в размер на 5 000,00 лв., а в към 31.12.2014 г., както и за останалите ревизирани години 0,00 лв.

От жалбоподателя са подадени декларации от 17.05.2021 г. и от 09.06.2021 г. за размера на извършените разходи по години, като органите по приходите са възприели по-високите разходи, посочени във втората декларация, а именно: за 2014 г., за 2015 г. и за 2016 г. 4 000,00 лв., за 2017 г. 3 800,00 лв., за 2018 г. 3 900,00 лв. и за 2019 г. 4 000,00 лв. От тях са извадили установения размер на платените от лицето разходи за комунални услуги, съгласно получените отговори от съответните доставчици и безкасови плащания чрез постерминал /за 2014 г. – 1 095,68 лв., 2015 г. – 1 328,97 лв., 2016 г. 1 173,97 лв., 2017 г. – 0,00 лв., 2018 г. 0,00 лв. и за 2019 г. – 398,73 лв./, вследствие на което са установили разходи за издръжка и живот за 2014 г. 2 904,32 лв., за 2015 г. 2 671,03 лв., за 2016 г. 2 826,03 лв., за 2017 г. 3 800,00 лв., за 2018 г. 3 900,00 лв. и за 2019 г. 3 601,27 лв.

В конкретния случай е установено превишение при Н. през 2015 г. в размер на 20 415,02 лв. и за 2019 г. в размер на 8 519,01 лв., което е прието като предоставени средства на М. В. Н.. При съпругата на ревизираното лице не е установено превишение на парични средства за нито един от периодите.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са установили, че за по-голяма част от ревизираните периоди извършените разходи превишават получените доходи на жалбоподателя, т. е. налице е недостиг на парични средства, както следва: за 2014 г. в размер на 21 745,48 лв. /стр. 51-53 от РД/, за 2016 г. в размер на 1 929,05 лв. /стр. 58-60 от РД/, за 2017 г. в размер на 3 669,17 лв. /стр. 62-64 от РД/ и за 2018 г. в размер на 3 951,32 лв. /стр. 66-68 от РД/. Това е довело до заключението, че Н. не е имал доходи в размер, съпоставим с извършените през тези периоди разходи.

Ревизиращият екип приложил особения ред на облагане, регламентиран в чл. 122-124 от ДОПК, като за посочените периоди определили данъчната основа по реда на чл. 122, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК след анализ на относимите обстоятелства по ал. 2. На лицето е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22221720008442-113-001/03.06.2021 г. и №Р-22221720008442-139-001/03.06.2021 г., с което жалбоподателят е информиран, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 2014 г. до 2019 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Прието е, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – налице са данни за укрити приходи или доходи. Предоставен е 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства. Едновременно с това е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22221720008442-040-004/03.06.2021 г., с което и е указано да попълни декларация по образец, по смисъла на чл. 124, ал. 3 от ДОПК за ревизираните периоди. Такива са представени на 09.06.2021 г.

Приета по делото е административната преписка и допълнително ангажираните доказателства.

Видно от заключението на допуснатата и приета по делото Съдебно-икономическа експертиза, вещото лице е дало отговор на поставените въпроси, както следва: В изпълнение на задачата така както е поставена, експертизата включва като начално салдо (наличност от парични средства) в Паричния поток за 2014г. (към 01.01.2014г.) 39500 (79000:2) лв., тъй като този паричен поток не е семеен при режим на СЮ, а е на физическото лице С. С. Н. (ОП/114,115). В алтернативния паричен поток на С. С. Н. за 2014г., 2015г., 2016г., 2017г., 2018г. и 2019г., при салдо

(наличност от парични средства) в началото на периода към 01.01.2014г., съобразено с условието във формулировката на задачата по т. 1 и след съпоставка на постъпленията (доходите) и разходите за всеки период по отделно, се достига до остатък (салдо) от парични средства в края на периода, който преминава в следващия период. В този смисъл, не се установява недостиг (превишение на разходите над доходите) на парични средства. Относно въпрос 2 вещото лице е отговорило, че наличните данни не позволяват да се изготви алтернативен паричен поток на съпругата на жалбоподателя. По въпрос 3 вещото лице е констатирало, че в РА (РД) е отразено, че за част от ревизираните периоди е установен недостиг при единия от съпрузите и превишение на паричните средства при другия от съпрузите то за въпросните години се приема че съпругът, при когото е налице превишение е предоставил средства за покриване на недостига при другия от съпрузите, а именно: за 2015г. С. С. Н. предоставя на М. В. Н. сума в размер на 20415,02 лв. За 2019г. Стоят С. Н. предоставя на М. В. Н. сума в размер на 8519,01 лв. Тези суми се виждат в разходната част на Паричния поток на С. Н. за 2015г. – 20415,02 лв. (Таблица № 10, ред 30 във връзка с Таблица № 8, ред 135-142) и за 2019г. – 8519,01 лв. (Таблица № 14, ред 30 във връзка с Таблица № 8, ред 135-143) в заключението. Освен това, в РА (РД) на С. С. Н. по делото се сочи, че при съпругата на С. Н. – М. В. Н. не е установено превишение на доходи над извършените разходи, поради което установеният недостиг при С. С. Н. не може да бъде компенсирал (ОП/51). 4. Най- ниската средна пазарна цена за апартамента към датата на придобиване е 944 евро/кв.м. Изчисленията по поставената задача по т. 5 са, както следва: Продажна цена по нотариален акт (НА № 116/20.02.2019г.) = 48000 лв. Ц. на придобиване (944 евро/кв.м.) $44,65 \times 944 \times 1,95583 = 82437$ лв. Разликата е отрицателна поради ниската продажна цена на имота по НА, близка до данъчната оценка. В този случай, не се формира облагаем доход по чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ.

В хода на съдебното производство разпитаният в качеството на свидетел К. И. сочи, че тъстът и тъщата му гледали възрастна жена- Г., от 2012 г. с уговорката за апартамента. Описва разходите на жалбоподателя и съпругата му и грижите, които полагали за Г., която живеела при тях до смъртта ѝ, тъй като тя не можела да се обслужва сама. Апартаментът бил ремонтиран след като бабата го прехвърлила на С. и М. Несторови. Пенсията на бабата била получавана от М. Н..

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Обжалва се в срок подлежащ на обжалване ревизионен акт, от

надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му. Изложеното до тук налага да се приеме, че ревизионното производство е образувано и съответно ревизионния доклад и ревизионния акт са издадени от надлежно снабдените с правомощията за това органи по приходите. Както ревизионния доклад, така и ревизионния акт са съставени в предвидената за това форма. Ревизионният акт е валиден административен акт и е издаден от материално компетентен, териториално компетентен и компетентен по степен административен орган, в съответствие и с приетото от Общото събрание на колегиите при Върховния административен съд Тълкувателно решение №5 от 13.12.2016г. по тълкувателно дело №10/2016г.

Оспореният РА е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Видно от приложените копия на РА е подписан с електронен подпис. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с удостоверение за квалифициран електронен подпис. Такива доказателства, в това число и на електронен носител са приобщени и за лицата, издали РД и ЗВР. Още повече, предвид разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение.

Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до

постановяване на акт с друго съдържание.

Относно материалната законосъобразност на акта:

Настоящата ревизия на С. Н. е първа за посочените периоди и видове задължения. Н. е местно физическо лице и на основание чл. 4, ал. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДФЛ е носител на задължение за данъци върху доходи, придобити от източници в Република България и в чужбина. През ревизирания период семейният статус на субекта е „женен“ за М. В. Н. и двамата имат едно пълнолетно дете- В. С. Н.- И.

Спорният между страните въпрос е относно установено превишение на разходите над доходите на жалбоподателя за данъчните периоди 2014 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., и определянето на данъчните му задължения по особения ред на чл. 122-125 от ДОПК.

Разрешаването му на първо място налага да се съобразят разпоредбите на чл.122- 124 от ДОПК, които регламентират особени правила за извършване на данъчни ревизии, т.н. ревизии при особени случаи.

В настоящия случай при определяне на задълженията с ревизионния акт е приложен процесуалният ред по чл. 122 и сл. ДОПК, тъй като са установени обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК- налице са данни за укрити приходи или доходи. Прилагането на реда по чл. 122-124 ДОПК е в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, което означава, че те разполагат с оперативна самостоятелност, спазвайки реда по чл. 124 ДОПК, съобразявайки условията на чл. 122, ал. 2 и на чл. 123 от същия кодекс, да се възползват от презумпцията, регламентирана с последната разпоредба. 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. 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. Нормата на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК изисква наличие на данни за укрити (т.е. – недеklarирани) приходи или доходи, което предполага анализ на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, резултатите от който да сочат на обоснован извод, че е получило повече от декларираните приходи/доходи. Съгласно 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: 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; 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. В тази връзка следва да се отбележи, че липсата на изрично позоваване на органа в РА на разпоредбата на чл.123, ал.1 ДОПК не съставлява съществено нарушение на процесуалните правила, поради което доводът на жалбоподателя в тази насока е неоснователен.

Безспорно в ревизионното производство по реда на чл. 122 ДОПК е задължително да се даде възможност на ревизираното лице да докаже всички източници на своите средства, включително и тези, които не са декларирани от него. Установяване наличието на допълнителни средства за финансиране, във връзка с подлежащите на деклариране облагаеми доходи по смисъла на ЗДДФЛ, също е задължение на органа по приходите по смисъла на визираното в чл. 3, ал. 1 ДОПК основно начало за обективност.

Съгласно разпоредбата на чл.122, ал.2 от ДОПК данъчната основа по чл.122, ал. 1 се определя след анализ на обстоятелствата, регламентирани изчерпателно в т.1-16 от ал.1 на чл.122 от ДОПК. При определяне на данъчната основа по особения ред, на чл.122, ал.1 от ДОПК, органът по приходите не е длъжен да анализира и разгледа всички критерии, визираны в нормата на ал.2, с оглед тяхната разностранност. Достатъчно е да направи анализ на онези от тях, които му позволяват да определи данъчната основа по възможно най- обективния и достоверен начин по отношение на конкретния ревизиран субект. В случая ревизиращите органи са извършили анализ на обстоятелствата по ал.2, които са приели за относими към данъчната основа, и които според тях, биха допринесли за определянето ѝ по възможно най- достоверния и обективен начин по отношение ревизирания субект. Неминуемо при това положение, така определената данъчна основа по реда на чл.122 от ДОПК, ще се различава от обективно осъществения облагателен фактически състав, но това е резултат на неправомерното поведение на задълженото лице, което в случая, не е декларирало доходите. Следва да се отбележи, обаче, че същото разполага с процесуална възможност в хода на производството по обжалване на ревизионният акт да опровергае установените фактически констатации, като ангажира съответните доказателства, че размерът на

облагаемата данъчната основа е друг, а не приетия от ревизиращите органи.

Доказателствената тежест се разпределя между данъчния субект-жалбоподател и административния орган-ответник по жалбата, като решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно факта, обуславящ тази последица, страната носи доказателствената тежест. Съдът намира, че доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Въпросът за нея се свежда до последиците от недоказването. В този случай, право и задължение на съда е да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от законно установеното задължение за съда да реши делото по същество, като отмени изцяло или частично ревизионния акт, като го измени в обжалваната част или отхвърли жалбата (чл. 160, ал. 1 от ДОПК), независимо от това, дали в съдебното производство страните са ангажирали някакви доказателства или не. Изпълнението на това задължение от страна на съда, означава при недоказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено, респективно - не могат да настъпят последиците, които съответната материално правна норма свързва с неговото проявление.

В обсъжданата до тук насока, следва да се съобрази и правилото възведено в чл.124, ал. 2 от ДОПК, съобразно което: "В производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл.122 фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122, ал.1 е подкрепено със събраните доказателства." Това означава, че на ревизионния акт е нормативно придадена отнапред материална доказателствена сила по отношение на обективизираните в него констатации или тежестта за тяхното оборване е на жалбоподателя.

С оглед направените в хода на ревизионното производство констатации, органите на приходната администрация са приели, че е проявен съставът, предвиден в хипотезата на чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК, а именно налице са данни за укрити приходи, като задълженият субект е получил облагаеми доходи, които не са декларирани и за чийто произход и основание за получаване не е дал обяснения, подкрепени с доказателства.

Преценката за правилното приложение на материалния закон зависи от това доколко жалбоподателят успешно е провел доказване на възраженията си, с оглед законоустановената презумпция по чл. 124, ал. 2 от ДОПК.

Видовете доходи по ЗДДФЛ са визирани в чл.10, в зависимост от

източника: 1. доходи от трудови правоотношения; 2. доходи от стопанска дейност като едноличен търговец; 3. доходи от друга стопанска дейност; 4. доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество; 5. доходи от прехвърляне на права или имущество; 6. доходи от източници по чл. 35, както и доходи, облагаеми с окончателни данъци по този закон. Според чл. 11, ал.1 ЗДДФЛ ако не е предвидено друго в този закон, доходът се смята за придобит на датата на: 1. плащането- при плащане в брой; 2. заверяването на сметката на получателя на дохода или получаването на чека- при безналично плащане; 3. получаването на престацията- за непаричен доход.

Съгласно чл.12, ал.1 ЗДДФЛ облагаеми по този закон са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон. Всъщност, ЗДДФЛ не съдържа легално определение на понятието "доход", както няма легално определение и на понятието "облагаем доход", като в разпоредбата на чл. 10 от закона са дадени видовете доходи според два различни класификационни критерия – според източника на дохода- ал. 1 от разпоредбата, и според формата на получаването/плащането му- ал. 2 от разпоредбата. По аналогия, от разпоредбите на Счетоводен стандарт 18, определящ дефиницията за "приход на предприятие" в счетоводен аспект и при съобразяване с посочената норма на чл. 10 ЗДДФЛ, следва да се приеме, че доходът е икономическо понятие, което обхваща получени от конкретно физическо лице оценени в пари права, които водят до нарастване на имуществения комплекс на това лице чрез нарастване на активите или намаляване на пасивите му.

В този случай продавачът е длъжен да подаде годишна данъчна декларация по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ и да внесе данъка не по-късно от 30 април на годината, следваща годината, през която е извършена продажбата.

Съгласно чл.48, ал.1 ЗДДФЛ Размерът на данъка върху общата годишна данъчна основа се определя, като общата годишна данъчна основа по чл. 17 се умножи по данъчна ставка 10 на сто. А според чл. 17 ЗДДФЛ общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36, намалена с предвидените в този закон данъчни облекчения.

При тази правна рамка, задълженията на жалбоподателя за 2014 г., за 2016 г., за 2017 г. и за 2018 г. са определени в резултат на извършена съпоставка между притежаваното имущество и извършените разходи. Констатирани от органите по приходите са несъответствия между

извършените разходи и получените от него доходи за посочените периоди, които впоследствие са довели до начисляване на задължения за ДДФЛ. Следва да се отбележи, че ЗДФЛ не съдържа разпоредби, регламентиращи извършване на съпоставка между реализирани доходи и извършени разходи, както и разпоредби, регламентиращи възможността за приемане на установения недостиг и/или превишение /с неизяснен произход/ на парични средства за данъчна основа, върху която да се определи прекия данък. Такива разпоредби се съдържат единствено в чл. 122 и чл. 123 от ДОПК. Това от своя страна е довело до извършване на ревизия по особения ред на ДОПК, като за целта е следвало да бъде спазена процедурата по чл. 124, ал. 1 от ДОПК за уведомяване на ревизираното лице. Съответно, определянето на данъчната основа за облагане с данък върху доходите за ревизираните периоди е трябвало да се извърши след анализ на критериите, изброени в чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК. В случая визираният разпоредби на ДОПК са спазени от органите по приходите, а именно надлежно връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК /на 09.06.2021 г./ и извършения по ал. 2 анализ в РД, неразделна част от РА. В тази връзка, настоящата инстанция счита, че законосъобразно и основателно органите по приходите са преминали към извършване на ревизия при особени случаи.

След съпоставка между получените доходи и извършените разходи от С. С. Н., органите по приходите са установили недостиг на парични средства за 2014 г., за 2016 г., за 2017 г. и за 2018 г., формиран като следствие от липсата на акумулирани за периодите приходи, които да покрият направените от жалбоподателя разходи.

В случая е налице спор относно някои от фактите, които са послужили като основание органите по приходите да приемат за изпълнено едно от условията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, а именно условието по т. 2. Първият спорен факт в тази връзка е размерът на наличните парични средства в брой към 01.01.2014 г.

Жалбоподателят и съпругата му са декларирали като размер на разполагаеми парични средства в брой към 01.01.2014 г. сумата от 79 000,00 лв.. Претендирайки начална разполагаема сума в началото на ревизирания период над възприетия от приходите органи минимум, жалбоподателят следва да докаже произхода ѝ, като органите по приходите могат да го опровергават въз основа на достъпните им данни в поддържаните от тях масиви и публичните регистри на други институции. За да обоснове размера на твърдяната начална разполагаема сума към 01.01.2014 г.. възлизащ на 79 000,00 лв., жалбоподателят Н. посочва дарени на него и на съпругата му М. Н. през 2008 г. парични средства в

размер на 20 000,00 лв. от неговата майка, произлизаща от продажба на 30 дка земеделски земи в [населено място] и продажба на наследствен недвижим имот в [населено място] в размер на 59 000,00 лв. Действително, от приобщената към доказателствения материал справка се установява, че през 2006 г. майката на С. С. Н. е продала недвижими имоти– земеделска земя в [населено място], която продажната цена няма спор, че не подлежи на облагане. Установено е и че през 2010 г. е налице продажба на наследствен недвижим имот в [населено място] за сумата в размер на 59 000,00 лв. В подкрепа на твърдението на жалбоподателя, че продажната цена на земеделските земи от 20 000 лв. и цялата продажна цена от сделката с наследствения на родителите му апартамент в размер на 59 000лв. са получени през 2008 г. и 2010 г. от С. Н. и М. Н. са единствено нотариално заверените декларации от Н. Н. и неговата съпруга Р. Н.. Доколкото се касае за частни свидетелстващи документи, чиято автентичност е удостоверена от нотариус, същите не са снабдени с материална доказателствена сила, т.е. съдържанието подлежи на доказване на общо основание. В случая, не са ангажирани други доказателства, от които да е видно получаване на тези суми от страна на жалбоподателя от родителите му /напр. договор за дарение, разписка за получена сума, декларация от дарителя, декларация за отказ от наследство от страна на брата на жалбоподателя и др./.

Въпреки това, дори да се приеме, че Н. и съпругата му са получили тези средства в общ размер на 79 000.00 лв., за да се установи наличната сума, с която ревизираното лице е разполагало в брой към началния момент на ревизирания период, и която следва да се разглежда като остатък от всички доходи и финансираня на лицето след приспадане на разходите му за същия период, е необходимо да се анализират и извършените от същото разходи, които са удостоверени с представените от самия жалбоподател документи. Нито един от двамата съпрузи не сочи други източници на доходи за определяне на началната разполагаема сума-например възнаграждения по трудови или граждански отношения, отдаване под наем на движими вещи или недвижим имот и т.н.

Същевременно в хода на ревизията са налице данни за извършени от жалбоподателя и неговата съпруга разходи. С Нотариален акт /НА/ №76 от 07.11.2013 г., С. Н. закупил УПИ и сграда в [населено място], [улица] за сумата от 7 000,00 лв. С ПКО № 1/31.12.2010 г. съпругата на жалбоподателя М. Н. е направила вноски в [фирма] през 2010 г. в размер на 25 000,00 лв. Съгласно представена справка с натрупване за сметка [фирма] към 01.01.2014 г. М. В. Н. има предоставени суми на ЕТ в размер на 148 642,51 лв., отразени по кредита на сч. сметка 499 на едноличния

търговец. Анализът на горните доказателства, съпоставени е твърденията за получени суми в посочения по-горе размер, сочи, че жалбоподателят е направил разходи, в значително по-голям размер от получените доходи.

Предвид изложеното, следва да се приеме, че претендираният от жалбоподателят размер на началната разполагаема сума в брой в началото на ревизирания период към 01.01.2014 г. от 79 000.00 лв. е недоказан, поради което за целите на съпоставката на доходите и разходите на ревизираното лице следва да се вземе сумата от 5 000.00 лв., която е житейски обоснована да е била спестена и не се нуждае от доказване.

Съдът не дискредитира заключението на вещото лице доколкото същото е компетентно изготвено, при използване на специални знания, но следва да се отчете, че експертът е дал отговор на точно поставени от жалбоподателя въпроси, а именно да извърши изчисления на паричния поток при С. Н. за ревизираните периоди, като вземе предвид, че в началото на ревизирания период на 2014 г. жалбоподателят и съпругата му са разполагали с 79 000 лв., което от една страна не е доказано, а от друга следва да се отчетат и направените от жалбоподателя и съпругата му разходи. Априори, приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза не е от естество да опровергае извършеното с РА данъчно облагане на жалбоподателя. за периоди, в които данъчните задължения по чл. 17 от ЗДДФЛ са определени по особения ред на чл. 122 и следващите от ДОПК. В конкретния случай, недостигът на парични средства за ревизираните периоди е в резултат основно на извършени разходи, описани подробно по-горе, които съпоставени с декларираните доходи и при липсата на данни за получени трудови и извънтрудови доходи, водят до извод за несъответствие между имущественото му състояние и извършените разходи.

Предвид изложеното, съдът намира, че правилно органите по приходите са приели като налични парични средства към 01.01.2014 г. сумата от 5 000,00 лв., като са съобразили утвърдената практика на приходната администрация и житейската логика, че е нормално всяко полагащо труд лице да притежава някакви спестявания. В случая са събрани данни за извършени разходи за комунални услуги /ток, вода, топлофикация, телефон/ и за покупки на стоки и услуги от регистрирани по ЗДДС лица по данни от информационната система на НАП– общо за всички ревизирани периоди. В хода на ревизията не са събрани данни и доказателства за извършени от жалбоподателя разходи в съществени размери. С оглед изложеното, в съпоставката в частта на разходите за издръжка и живот, следва да бъде приета декларираната сума, за всеки

един период, която е значително по- висока от сумата на действително установените годишни разходи на жалбоподателя.

С оглед на това, законосъобразно са установени задължения по чл.17 от ЗДФЛ, както следва:

- За 2014 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 21 745,48 лв., като е взет предвид недостигът на парични средства в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 2 174,55 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 1 375,27 лв.

- За 2016 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 1 929,05 лв., като е взет предвид недостигът на парични средства в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 192,91 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 82,80 лв.

- За 2017 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 3 669,17 лв., като е взет предвид недостигът на парични средства в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 366,92 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 120,28 лв.

- За 2018 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 3 951,32 лв., като е взет предвид недостигът на парични средства в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 395,13 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 89,45 лв.

На следващо място, по делото няма спор относно извършените разпоредителни сделки с недвижими имоти през 2015 г. и 2019 г., а именно:

- с Нотариален акт /НА/ №142 от 18.08.2015 г. С. С. Н. и М. В. Н. продали на М. И. Ц. и А. Й. Ч.- Ц. поземлен имот с площ 579,000 кв. м. и сгради с площ 14 кв.м и 11 кв.м., находящи се в [населено място], общ. Столична, [улица]. срещу сумата от 27 000,00 евро и легова равностойност 52 807,41 лв., която е постъпила по банковата сметка на С. Н.. Същият имот е придобит в режим на СИО с НА за покупко- продажба на недвижим имот №78, том VI, рег. №37671, дело №1005 от 07.11.2013 г. от Г. Ц. Г., срещу сумата от 7 000,00 лв., платена в брой.

- с НА №116 от 20.02.2019 г. С. С. Н. и М. В. Н. продали на Т. Б. И. апартамент с площ по 44,650 кв. м. с мазе 30 и таванско помещение 39, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес]. Посочената продажна цена в НА е 48 000,00 лв., а получената сума по банковата сметка на ревизираното лице е 87 615,00 лв. По отношение на

установената разлика /39 615,00 лв./ между цената на продажбата на имота и действително получената сума С. С. Н. обяснява, че представлява стойността на наличното обзавеждане и подобрения. Страните не спорят и че имотът е придобит в режим на СИО с НА за прехвърляне на недвижим имот срещу задължение за издръжка и гледане №12, том I, рег. №478, дело №3 от 18.01.2018 г. от Г. Ц. Г.. С този НА Г. Ц. Г. прехвърля на С. С. Н. свой собствен недвижим имот Апартамент № 21, находящ се в [населено място], Столична община, район „С.“, [жк], блок № 28, вход „А“, етаж V, състоящ се от една стая, кухня и други сервизни помещения, със застроена площ 44,65 кв.м., избено помещение № 30, таванско помещение № 39, срещу задължението на С. Н. да поеме гледането и издръжката Г. Ц. Г. като ѝ осигури спокоен и нормален живот, какъвто е водила до тогава, докато е жива. Т.е. между страните няма спор, че доходът от продажбата на 20.02.2019 г. недвижим имот е облагаем по смисъла на чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, доколкото между датата на придобиването и датата на продажбата му са изминали по-малко от 3 години и че същият не е деклариран с подадена от жалбоподателя ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2019 г.

Спорен е размерът на данъчната основа на облагаемия доход, като жалбоподателят оспорва както определената от ревизиращите органи цена на придобиване на имота, така и неговата продажна цена. В частност, жалбоподателят оспорва, констатацията на ревизиращите органи, че цената на придобиване на имота, въз основа на договор за издръжка и гледане на собственика му е нула, доколкото договорът не е безвъзмезден и че жалбоподателят и съпругата му са полагали необходимите грижи и са извършвали съответните разходи по обслужване на Г. Г..

Съгласно чл. 13, ал.1, т.1 ЗДДФЛ не са облагаеми: доходите, придобити през данъчната година от продажба или замяна на: а) един недвижим жилищен имот, ако между датата на придобиването и датата на продажбата или замяната са изминали повече от три години; б) до два недвижими имота, както и селскостопански и горски имоти независимо от броя им, ако между датата на придобиването и датата на продажбата или замяната са изминали повече от 5 години. По аргумент на противното, ако между датата на придобиването и датата на продажбата или замяната на един недвижим жилищен имот са изминали по- малко от три години, респ. до два недвижими имота, както и селскостопански и горски имоти независимо от броя им, ако между датата на придобиването и датата на продажбата или замяната са изминали по- малко от 5 години, доходите от продажбата на недвижим имот се облагат с данък.

Следва да се прави разграничение с разпоредбата на ал. 2 на чл. 13 от ЗДДФЛ, а именно не се смята за доход полученото недвижимо имущество по наследство, завет и дарение, но доходите от продажбата на това имущество са освободени от облагане с данък само за полученото по наследство и по завет, но не и от продажбата на подареното такова.

Съгласно чл.33, ал.1 ЗДДФЛ облагаемият доход от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително на ограничени вещни права върху такова имущество, се определя, като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото се намалява с 10 на сто разходи. А според ал.5 продажната цена включва всичко придобито от лицето във връзка с продажбата/замяната, включително възнаграждение, различно от пари. В нормата на чл.33, ал.6 ЗДДФЛ е разписано, че цената на придобиване по ал. 1, 2 и 4 е: 1. документално доказаната цена на придобиване на имуществото; 3. нула - когато няма документално доказана цена на придобиване, включително за имущество, придобито по дарение, или за акции и дялове, получени при разпределение на печалба или друг източник на собствен капитал. Цената на придобиване по ал. 1 е нула и при последваща продажба или замяна на поземления имот по т. 8, включително на ограничени вещни права върху него.

В случая, между датата на придобиването на описаните недвижими имоти и датата на тяхната продажба са изминали по- малко от 3 години, /в първия случай имотът е придобит на 07.11.2013 г. и е продаден на 18.08.2015 г., а във втория случай е придобит на 18.01.2018 г. и продаден на 20.02.2019 г./, поради което правилно органите по приходите са приели, че С. С. Н. и М. В. Н. са реализирали облагаеми доходи от тяхната продажба. Видно е, че получените доходи от продажбите не попадат в изключенията за необлагаеми по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ.

В първия случай, при продажбата на недвижимия имот през 2015 г. органите по приходите са приели, че документално доказаната продажна цена е 52 807,41 лв., а документално доказаната цена на придобиване е 7 000,00 лв. Предвид това, че за 2015 г. е установено, че получените доходи превишават извършените от лицето разходи за периода със сумата от 14 374,46 лв. и установения получен доход от продажба на недвижимо имущество в размер 20 613,34 лв., представляващ облагаем доход по чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ е определена данъчна основа за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 2 061,33 лв. Върху посочената сума е начислена

лихва в размер на 1 093,78 лв.

Във втория случай, при продажбата на имота през 2019 г. цената на придобиване е 0,00 лв., а документално доказаната продажна цена е 87 615,00 лв., която е съобразена с разпоредбата на чл. 33, ал. 5 от ЗДДФЛ, съгласно която продажната цена включва всичко придобито от лицето във връзка с продажбата/замяната, дори това да бъде възнаграждение, различно от пари. За да приеме, че придобивната цена на недвижимия имот предмет на сделка с НА за прехвърляне на недвижим имот срещу задължение за издръжка и гледане №12, том I, рег. №478, дело №3 от 18.01.2018 г., е нула лева, органите по приходите са съобразили характера на сделката и липса на посочване на такава цена в самия нотариален акт.

Следва да се има предвид, че договорът за прехвърляне на имот срещу задължение за издръжка и гледане, представлява писмен договор под формата на нотариален акт, при който едно лице /прехвърлител/ прехвърля незабавно собствеността на свой имот, срещу задължението на лицето, което получава имота /приобретател/ да осигури пожизнена издръжка и гледане. Правилно жалбоподателят сочи, че предвид факта, че прехвърлителят получава издръжка и гледане, договора е възмезден. Несъмнено, приобретател може да бъде всеки, без необходимост да е в родствена връзка с прехвърлителя. Задължението е неделимо – дължи се и издръжка и гледане. Най-често прехвърлители по него са възрастни хора прехвърлящи имота си срещу правото да бъдат до живот гледани и да получават необходимата им издръжка, каквато е и процесния казус. Този договор съдържа нещо неопределено, а именно задължението за издръжка и гледане за едно бъдещо време, до смъртта на прехвърлителя, т.е. не се знае продължителността на задължението. Освен това не е ясен и обемът на дължимата издръжка, както и изискванията за конкретната издръжка. Този договор представлява междинен вариант между продажбата и дарението, като поради това, че е възмезден /даряващия получава облага/, с него се избягват негативните последици на дарението, а именно риска за оспорване на дарението, поради нарушена запазена част на наследниците. За разлика от Дарението /и подобно на покупко-продажбата/, имот придобит по време на брак от единият съпруг срещу задължение за издръжка и гледане, става собственост и на двамата съпрузи.

Законодателят обаче е заложил в нормата на чл.33, ал.6, т.1 от ЗДДФЛ, че цената на придобиване е документално доказаната цена на придобиване на имуществото, а в случая липсва документ, в който да е посочена такава цена. В нотариалния акт, предвид характера на договора такава цена липсва. Следва да се отбележи, че неотнормирани за определяне на цената на

придобиване за целите на данъчното облагане са и данъчната оценка на имота и материалният интерес, вписан в нотариалния акт. Не е възможно да се определи отпреди какъв ще е обема на нужната грижа и издръжка, която да послужи за определяне на цената на придобиването му. Липсва и документално доказан размер на сумата, която са дали за полагащите грижи и издръжка. В тази връзка, средният размер на възнаграждението на болногледач също не може да послужи за определяне на размера на цената на придобиване. Съдът кредитира заключението на вещото лице досежно определената средна пазарна цена на имота към датата на придобиване, но нормата на ЗДДФЛ изисква документално да е доказана, а не предполагаемата такава. С оглед изложеното, правилно органите по приходите са приели, че стойността на придобиване на този имот е 0 лв.

Досежно продажната цена на този имот, законосъобразно освен продажната цена посочена в нотариалния акт от 48 000 лв. е включена и разликата до получената по банков път сума в размер на 87 615.00 лева, а именно сумата от 39 615.00 лева. За да приеме това съдът съобрази разпоредбата на чл.33, ал.5 ЗДДФЛ, съгласно която продажната цена включва всичко придобито от лицето във връзка с продажбата/замяната, включително възнаграждение, различно от пари. Т.е. документално доказаната продажна цена е 87 615,00 лв., като предвид това, че е СИО, то за жалбоподателя продажната цена е 43 807.50 лева, намалена с 10 % разходи на основание чл.33, ал.1 ЗДФ е 39 426.75 лв.

Предвид това, законосъобразно за 2019 г. е прието, че получените доходи превишават извършените от лицето разходи за периода, като на база на установения получен доход от продажба на недвижимо имущество в размер 39 426,75 лв., представляващ облагаем доход по чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ е определена данъчна основа за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 3 942,68 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 491,78 лв.

С оглед изложеното дотук, съдът приема, че РА е законосъобразен по отношение установените задължения по ЗДДФЛ, а жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 901,61 лв. на основание чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Мотивиран от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК,

Административен съд– София-град, III отделение, 73 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата С. С. Н. срещу Ревизионен акт № Р-22221720008442-091-001/23.07.2021 г., издаден от М. А. К.- орган, възложил ревизията и А. Л. И.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1585/11.10.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който са установени задължения по ЗДДФЛ за данъчни периоди 2014г.- 2019 г. в общ размер на 12 386.89 лева.

ОСЪЖДА С. С. Н., ЕГН- [ЕГН], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите сумата в размер на 901,61 лв., представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение. Решението може да се обжалва в 14-дневен срок пред Върховния административен съд от съобщаването му.

СЪДИЯ: