

РЕШЕНИЕ

№ 4814

гр. София, 13.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43 състав, в публично заседание на 17.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова и при участието на прокурора Цветослав Вергов, като разгледа дело номер **10876** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Със съдебно решение № 10780/08. 11. 2023 г. по адм.дело №3196/2023г. на ВАС на РБ е отменено решение № 4642/07. 07. 2022 г., постановено по адм.дело №12018/2021 г. по описа на АССГ, допълнено с решение № 8078/30. 12. 2022 г. по същото дело и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на същия съд.

Образувано е по жалба на М. В. Н., [ЕГН], чрез адв. Л. П. Х., АК Б., със съдебен адрес [населено място], [улица], ет. 10, офис 3, срещу Ревизионен акт № Р – 22221720008443 – 091 – 001/23. 07. 2021 г., издаден от М. А. К., орган, възложил ревизията и А. Л. И., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1584 от 11.10.2021г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., в частта на ревизионния акт, в която с него са установени задължения на М. В. Н. за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за 2014 г. в размер на 2451.62 лева главница и 1550.50 лева лихви, за 2016 г. в размер на 2486.11 лева главница и 1067.04 лева лихви, за 2017 г. в размер на 3701.58 лева главница и 1213.39 лева лихви, за 2018 г. в размер на 943.37 лева главница и 213.59 лева лихви и за 2019 г. в размер на 3942.68 лева главница и 491. 78 лева лихви.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт в оспорваните части като незаконосъобразен и необосновен. Правят се възражения, че в началното парично салдо следва да се влючи сума в размер на 79 000 лева, с която са разполагали жалбоподателката и съпругът ѝ и която е получена от роднини от продажба на имоти.

Твърди се, че ревизиращият екип не е взел предвид обстоятелството, че спестените средства през една година са разходвани през следващите години. Жалбоподателката счита, че неправилно е определена данъчната основа за облагане относно продаден недвижим имот през 2019 г., придобит чрез договор за гледане и издръжка, за който следва да се приеме цена на придобиване равна на реалната пазарна оценка на имота. От сумата в нотариалния акт 39 615.00 лева е стойност на наличното обзавеждане, подобрения и ремонт на апартамента и попада под изключението на чл. 13, ал. 2 от ЗДДФЛ. В хода по същество на делото доводите се поддържат от адв. Х.. Направено е искане за присъждане на разноски за трите инстанции по списък. Прави се възражение за прекомерност на юрисконсултското възнаграждение.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез юрисконсулт З. прави искане за потвърждаване на обжалвания ревизионен акт като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 1718 лева за всяка от трите инстанции. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Прокурор В. от СГП прави искане за отхвърляне на жалбата и потвърждаване на ревизионния акт.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е започнато със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221720008443-020-001/31.12.2020, издадена от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. С нея е възложено извършването на ревизия на жалбоподателката М. Н. с ЕТ „Милка Несторова – Милва Комерс“ за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2019г. по ЗДДФЛ, за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2019 г. и за данък върху добавената стойност по ЗДДС за периодите от 01.12.2014 г. до 30.11.2019 г.

Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221720008443-020-002/01.04.2021 г. срокът за приключване на ревизионното производство е продължен до 03.06.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221720008442-092-001/22.06.2021 г., срещу констатациите на който не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Ревизията приключила с издаването на РА № Р-22221720008443-091-001/23.07.2021 г., от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложител на ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., ръководител на ревизията.

При обжалване по административен ред ревизионният акт в частта, в която е предмет на жалбата е потвърден с Решение № 1584/11. 10. 2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

В хода на ревизионното производство са изискани писмени обяснения и представяне на доказателства от ревизираното лице, от нейния съпруг С. С. Н., извършени са насрещни проверки на други задължени лица. При направена справка в Агенция по вписванията, Имотен регистър са били установени извършени от М. В. Н. сделки с недвижими имоти през ревизирания период 01.01.2014 г.-31.12.2019г., както следва:

На 01.12.2014 г. М. В. Н. и С. С. Н. са закупили от С. Д. Н., М. И. Р., Г. Г. И. и др.

поземлен имот, пл. № - 743, парцел - 12, площ по док. - 407.000 кв. м., местност - кв. И., Описание: урегулиран поземлен имот; 68134.1370.743; С. имотна партида: 136297; , обл. С.- Столична, общ. Столична, [населено място] ул. Д., И. за сумата от 21000,00 евро /41072,43 лв./, платена по банков път. В хода на ревизията се установило, че сумата от 41072,43 лв. е платена от банкова сметка на С. С. Н. в „Уникредит Булбанк“ АД през 2014 г., във връзка с което сумата за покупката на имота е била отразена при С. С. Н..

На 02.11.2017 г., М. В. Н. закупила от В. В. А. Поземлен имот, пл.№ - 764, парцел - 4, площ по док.- 1034.000 кв. м., общ. Столична, [населено място] ул. О., № 3 и Жилищна сграда - еднофамилна, парцел - 4, площ по док. - 43.000 кв. м., едноетажна жилищна сграда, общ. Столична, [населено място] ул. О., № 3 за сумата от 21400,00лв.

На 30.07.2015 г. В. П. П. е закупила от М. В. Н. и С. С. Н. самостоятелен обект в сграда, площ по док. - 65.580 кв. м., Описание: Апартамент; Мазе: 3; Тип на имота: Градски; С. имотна партида: 215714; обл. С.-Столична, общ. Столична, [населено място] ул. Х. С., №:58, [жилищен адрес] за сумата от 53200,00 лева, платена по банков път.

На 18.08.2015 г. М. И. Ц. и А. Й. Ч.-Ц. закупили от М. В. Н. и С. С. Н. Поземлен имот, пл.№ - 122, парцел - 19, площ по док. - 579.000 кв. м., ПИ, общ. Столична, [населено място] ул. О., № 29, п.к. 1789; Сграда, пл.№ - 122, предназначение - Друг вид сграда за обитаване, парцел - 19, площ по док. - 14.000 кв. м., сграда, общ. Столична, [населено място] ул. О., № 29, п.к. 1789 и Друг вид производствена, складова, инфраструктурна сграда, парцел - 19, площ по док. - 11.000 кв. м., сграда, обл. С.-Столична, общ. Столична, [населено място] ул. О., №:29, п.к.1789 за сумата от 27000,00 евро /52807,41 лв./, платена по банков път.

На 20.02.2019 г. Т. Б. И. закупил от М. В. Н. и С. С. Н. Самостоятелен обект в сграда, предназначение - Жилище, апартамент, площ по док. - 44.650 кв. м., апартамент с мазе 30 и таванско помещение 39, общ. Столична, [населено място], Б., [жилищен адрес] за сумата от 48000,00 лева, платена по банков път.

При ревизията са установили „Доходи от продажба на имущество" на М. В. Н. през ревизирания период по години, за 2015 г. - доходи от продажба на апартамент в [населено място] ул. Х. С., № 58, [жилищен адрес] и обзавеждане за сумата от 63582,00.

Като „Разходи за придобиване и подобрене на недвижимо имущество" за 2017 г. са признати направените във връзка с Покупка на недвижим имот - Поземлен имот и жилищна сграда в обл. С.-Столична, общ. Столична, [населено място] ул. О., №3 за сумата от 21 400 евро.

Ревизиращите органи са пристъпили към прилагане на особения ред на облагане, регламентиран в чл. 122-124 от ДОПК, като за посочените периоди са 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 било връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22221720008443-113-001/03.06.2021 г. и № Р-22221720008443-139-001/ 03.06.2021 г. с което жалбоподателката е информирана, 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 укрита приходи или доходи.

Предоставен е 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства. Едновременно с това е връчено ИПДПОЗЛ № Р-22221720008443-040-004/03.06.2021 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.

За 2014 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 24 516,20 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 2 451,62 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 1 550,50 лв.

За 2016 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 24 861,11 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 2 486,11 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 1 067,04 лв.

За 2017 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 37 015,77 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 3 701,58 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 1 213,39 лв.

За 2018 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 9 433,69 лв. като е взет предвид недостига на парични средства в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 943,37 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 213,59 лв.

За 2019 г. е установено, че получените доходи превишават извършените от лицето разходи за периода със сумата от 1,34 лв. Предвид 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 са 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.

В хода на съдебното производство при първоначалното разглеждане на делото е назначена и приета, неоспорена от страните, комплексна съдебно-счетоводна и оценителна експертиза със задачи:

1. Да се извърши изчисление на паричния поток при М. Н. за ревизираните периоди, като се приеме, че 2014 г., в началото на ревизирания период, М. В. Н. и съпругът ѝ са разполагали със 79 000,00 лева, както и че през 2017 г. едноличният търговец е бил на печалба от 18 349,61 лв., която сума също следва да се вземе предвид при изчислението.
2. Да се извърши изчисление на паричния поток при С. Н. за ревизираните периоди, като се приеме, че 2014г., в началото на ревизирания период С. Н. и съпругата му са разполагали със 79 000,00 лева, която сума също следва да се вземе предвид при изчислението.
3. При изчислението на паричните потоци да се съобрази, че единият съпруг е финансирал другият при недостиг.
4. Каква е била действителната пазарна стойност на придобития през 2018 г., по

силата на договор за гледане и издръжка апартамент в кв. Б., [жилищен адрес].

В изпълнение на така поставените задачи, вещото лице е извършило изчисления на паричния поток при М. Н., в табличен вид /Таблица 1, колона от 1 до 5 вкл./, като е прието, че 2014г., в началото на ревизирия период, М. В. Н. и съпругът ѝ са разполагали със 79 000,00 лева, както и че през 2017 г. едноличният търговец е бил на печалба от 18 349,61 лв. При това положение, констатацията на експертизата е, че като крайно салдо с натрупване е недостиг от 62 668,54 лева. Съдът не кредитира заключението на вещото лице в тази част, понеже не счита, че в началното парично салдо следва да се включи сумата от 79 000.00 лева като разполагаема, поради липса на доказателства за предаване на средствата от роднини и липса на доказателства, че средствата са били налични в началото на 2014 г., а не са разходвани предходните години. Също така в противоречие със ЗДДФЛ паричният поток е изготвен за целия период, а не отделно за календарна година и недостигът е определен на 62 668. 54 лева за целия ревизиран период, вместо поотделно за всяка календарна година.

В таблица 1 от експертизата са извършени изчисления на паричния поток при С. Н. /колона от 6 до 9 вкл./ като се приеме, че 2014г., в началото на ревизирия период С. Н. и съпругата му са разполагали със 79 000,00 лева, като в този случай констатацията на експертизата е, че като крайно салдо с натрупване е получен резултат е 55 614,40 лева. Заключението на вещото лице в тази част е неотнормимо към настоящия правен спор. На съпруга е издаден отделен ревизионен акт, обжалван по съдебен ред, жалбата отхвърлена и ревизионният акт е влязъл в сила.

В експертизата е изчислена средната пазарна стойност на 1 кв. м от оценявания апартамент на 913,30 € /1786,26 лв./. Пазарната стойност на апартамент № 21, находящ се в [населено място], Столична община, район С., [жк], блок № 28, вход А, на пети етаж, към датата на придобиването му - 18.01.2018 г. е в размер на 79 750 /седемдесет и девет хиляди седемстотин и петдесет/ лв. Съдът счита заключението и в тази част за неотнормимо към правния спор, доколкото апартаментът не е придобит чрез покупко – продажба, а по договор за издръжка и гледане.

При новото разглеждане на делото са приети като доказателства Договор от 22. 01. 2015 г., сключен между С. С. Н. и Г. Ц. Г. на основание нотариалния акт за прехвърляне на недвижим имот срещу задължения за издръжка и гледане № 106, том III, рег. № 5408, дело № 451/29. 05. 2012г. Съгласно договора, Г. Ц. Г., считано от 29. 05. 2012 г. живее в апартамента на С. С. Н., находящ се в [населено място],[жк][жилищен адрес] заедно със семейството на С. С. Н.. За Г. Ц. Г. е договорено да се полагат медицински грижи, осигурява се храна, пране, чистене, гладене, готвене, осигурява се финансова помощ.

Получено е удостоверение от НОИ, видно от което пенсията на Г. Ц. Г. от 01. 10. 2012 г. до 01. 01. 2022 г. е в диапазона от 181.22 лева месечно до 445.81 лева месечно. Лицето е починало на 28.01.2022 г.

Разпитан е свидетеля Н. С. Н., брат на съпруга на жалбоподателката С. С. Н.. Свидетелят дава показания, че през 2008 г. майка му продала имот и дала 20 000 лева на С. С. Н.. През 2010 г. Н. С. Н. продал апартамент и дал сумата от 59 000 лева на брат си. Свидетелят дават показания и че семейството се е грижило за възрастна жена около 10 години.

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

Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице,

което има правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, както и валидността на акта, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, от възложителя на ревизията – М. А. К., вписана в ЗВР, оправомощена със Заповед № РД – 01 – 128/18. 02. 2020 г. на директора на ТД на НАП – С. и от А. Л. И., ръководител на ревизията, вписана в ЗВР № Р-22221720008443-020-001/31.12.2020г.

Ревизионният акт, ЗВР, РД са подписани с квалифицирани електронни подписи, за което са представени удостоверения от ответника на хартиен и магнитен носител. Ревизионният акт е подписан с квалифицирани електронни подписи, по смисъла на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета, издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Всички поставени подписи са валидни към момента на поставянето им.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържа всички задължителни реквизити. Допуснати съществени процесуални нарушения не могат да са самостоятелно основание за отмяна на акта, предвид и разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

Правилно е приложен и материалния закон.

Настоящата ревизия на М. 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 тя е омъжена за С. Н. и двамата имат едно пълнолетно дете - В. С. Н.- И..

Задълженията на жалбоподателката за данъчен период 2019 г., установени с ревизионния акт, произтичат от реализирания от лицето доход от продажба на недвижим имот, които попадат в обхвата на чл. 33, ал. 1 ЗДДФЛ. За 2015 г. ревизионният акт не се обжалва, видно от молба от 18.12.2023 г. /л. 11 от делото/.

С оглед на събраните в хода на ревизията и в съдебното производство доказателства, между страните няма спор по отношение на приетите от органите по приходите и от съда факти, че с нотариален акт №116 от 20.02.2019 г. М. В. Н. и С. Н. продават 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], бл. 28. вх.А. ет. 5, ап. 21. Посочената продажна цена в нотариалния акт е 48 000.00лв., 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 в жалбата пред настоящата инстанция, М. В. Н.

заявява, че представлява стойността на наличното обзавеждане и подобрения. Страните не спорят и че имотът е придобит в режим на СИО с нотариален акт 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 разпоредбата на чл. 12. ал. 1 от 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 закона.

Съгласно чл. 13. ал. 1. т. 1. б. „а“ от ЗДДФЛ доходите, придобити през календарната година от продажба на един недвижим жилищен имот, не подлежат на облагане с данък, ако между датата на покупката и датата на продажбата му са изминали повече от 3 години. Когато е продаден първо един жилищен недвижим имот през съответната данъчна година, когато същият е получен от продавача по наследство или по завет, доходите от продажбата са освободени на друго основание - чл. 13. ал. 1, т. 2б от ЗДДФЛ. В този смисъл продажбата на наследения, респективно на завещания имот. не се счита за продажба на един жилищен недвижим имот по смисъла на чл.13, ал. 1, т. 1,б. „а“ ЗДДФЛ и собственикът може да реализира още една продажба на недвижим жилищен имот, доходите от която няма да подлежат на данъчно облагане.

Следва да се прави разграничение между анализираната разпоредба и тази на ал. 2 на чл. 13 от ЗДДФЛ. Вярно е, че 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.

Не се облагат и доходите, придобити през календарната година от продажба на не повече от два недвижими имота, ако между датата на покупката и датата на продажбата им са изминали повече от 5 години, съгласно чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „б“. Доходите от продажба на селскостопански и горски имоти са освободени от облагане, независимо от броя им, ако между датата на придобиването и датата на продажбата им са изминали повече от 5 години.

Във всички останали случаи доходите от продажбата на недвижим имот се облагат с данък.

Основата за облагане се изчислява, като положителната разлика между продажната и покупната цена на имота се намали с 10% разходи, тоест на облагане подлежи доходът, формиран в случаите, в които имотът е продаден по-скъпо, отколкото е закупен. Продажната цена включва

всичко придобито във връзка с продажбата, включително възнаграждение, различно от пари (чл. 33, ал. 5 ЗДДФЛ). Цената на придобиване се определя по реда на чл. 33, ал. 6 ЗДДФЛ и в общия случай това е документално доказаната цена на придобиване на имуществото, като 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.

С оглед на цитираните правни норми и предвид факта, че между датата на придобиването на описания недвижим имот и датата на неговата продажба са изминали по-малко от 3 години, /имотът е придобит на 18.01.2018 г. и продаден на 20.02.2019 г./, то правилно органите по приходите са приели, че М. В. Н. и С. Н. са реализирали облагаем доход от неговата продажба.

Видно е, че полученият доход от продажбата не попада в изключенията за необлагаеми по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ доходи.

За продажбата на недвижим имот през 2019 г. органите са приели, че цената на придобиване е 0,00 лв., тъй като имотът е придобит чрез дарение, 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.

Спорен е размерът на данъчната основа на облагаемия доход, като жалбоподателката оспорва както определената от ревизиращите органи цена на придобиване на имота, така и неговата продажна цена. В частност, жалбоподателката 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 жалбоподателката и нейният съпруг са полагали необходимите грижи и са извършвали съответните разходи по обслужване на Г. Г.. 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 жалбоподателката сочи, че предвид факта, че прехвърлителят получава издръжка и гледане, договорът 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, какъвто 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 неотносими 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 жалбоподателката продажната цена е 43 807.50 лева, намалена с 10 % разходи на основание чл.33, ал.1 ЗДДФЛ е 39 426.75 лв. Дължимият данък по чл. 48 от ЗДДФЛ е 3942.68 лв. главница и съответните лихви. Установено е и не е спорно, че доходът от продажбата не е деклариран в подадената от ревизираното лице ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2019 г. Предвид изложеното, ревизионният акт се явява правилен и законосъобразен в тази част. В този смисъл са и мотивите на съдилищата при контрол за законосъобразност на Ревизионен акт № Р – 22221720008442 – 091 – 001/23. 07. 2021 г., издаден от органите по приходите на съпруга на жалбоподателката С. Н., в който са установени задължения по ЗДДФЛ за същите данъчни периоди и на същото основание. /Решение №5163/16. 05. 2023 г. по адм. дело №9511/2022г. на ВАС на РБ/.

Задълженията 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. Органите по приходите са установили несъответствия между извършените разходи и получените от жалбоподателката приходи за посочените периоди. Приложили са реда по чл. 122 и сл. ДОПК при определяне на данъчната основа за облагане, тъй като са установени обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК- налице са данни за укрити приходи или приходи. Прилагането на реда по чл. 122-124 ДОПК е в зависимост от преценката 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.

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, визирани 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. Ревизираният субект 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. Съгласно чл. 122, ал.1 от ДОПК, в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл.122, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122, ал.1 е подкрепено със събраните доказателства." 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.

След съпоставка между получените доходи и извършените разходи от М. В. 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 жалбоподателката 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.

Жалбоподателката и съпругът ѝ са декларирали като размер на разполагаеми парични средства в брой към 01.01.2014 г. сумата от 79 000лв. Претендирайки начална разполагаема сума в началото на ревизирания период над възприетия от приходите органи минимум, жалбоподателката 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 лв., жалбоподателката М. Н. посочва дарени на нея и на съпруга ѝ С. Н. през 2008 г. парични средства в размер на 20 000 лв. от неговата майка, произлизаща от продажба на 30 дка земеделски земи в [населено място] и продажба на наследствен недвижим имот в [населено място] през 2010 г. в размер на 59 000 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 жалбоподателката, че продажната цена на земеделските земи от 20 000 лв. и цялата продажна цена от сделката с наследствения апартамент в размер на 59 000лв. са получени през 2008 г. и 2010 г. от С. Н. и М. Н. са нотариално заверените декларации от Н. Н. и неговата съпруга Р. Н., както и свидетелските показания на Н. 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 жалбоподателката и съпругът ѝ 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./. Н. Н. потвърждава декларираното от него със свидетелски показания, но следва да се отчете, че свидетелят е заинтересовано лице от изхода на правния спор, брат на съпруга на жалбоподателката.

Въпреки това, дори да се приеме, че Н. и съпругата му са получили тези средства в общ размер на 79 000 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 жалбоподателката и нейния съпруг 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 ЕТ „Милка Несторова - Милва Комерс“ през 2010 г. в размер на 25 000,00 лв. Съгласно представена справка с натрупване за сметка ЕТ „Милка Несторова - Милва Комерс“ 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 жалбоподателката е направила разходи, в значително по-голям размер от получените доходи. Предвид изложеното, следва да се приеме, че претендираният от жалбоподателката размер на началната разполагаема сума в брой в началото на ревизирания период към 01.01.2014 г. от 79 000 лв. е недоказан, поради което за целите на съпоставката на доходите и разходите на ревизираното лице следва да се вземе сумата от 5 000 лв., която е житейски обосновано да е била спестена и не се нуждае от доказване.

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 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 жалбоподателката 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 жалбоподателката.

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 24 516,20 лв., като е взет предвид недостигът на парични средства в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 2 451,62 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 1 550, 50 лв.

- За 2016 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 24 861.11 лв., като е взет предвид недостигът на парични средства в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 2486.11 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 1067.04 лв.

- За 2017 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 37 015.77 лв., като е взет предвид недостигът на парични средства в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДФЛ е установено задължение за данък върху дохода в размер на 3701,58 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 1213,39 лв.

- За 2018 г. е формирана данъчна основа за облагане по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 9433,69 лв., като е взет предвид недостигът на парични средства в същия размер. На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДФЛ е

установено задължение за данък върху дохода в размер на 943,37 лв. Върху посочената сума е начислена лихва в размер на 213,59 лв.

С оглед изложеното дотук, съдът приема, че ревизионният акт следва да се потвърди по отношение установените задължения по ЗДДФЛ за 2014г., 2016г., 2017г., 2018 г. и 2019 г. като правилен и законосъобразен. Жалбата на М. В. Н. е неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена. Предвид неоснователността на жалбата, жалбоподателката следва да бъде осъдена да заплати по сметка на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в минимален размер общо от 5 122,95 лева общо за три съдебни инстанции. Юрисконсултското възнаграждение е в минимален размер, не е основателно възражението за прекомерност, предвид и фактическата и правна сложност на правния спор.

Мотивиран от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град, I отделение, 43 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на М. В. Н., [ЕГН], срещу Ревизионен акт № Р – 22221720008443 – 091 – 001/23. 07. 2021 г., издаден от М. А. К., орган, възложил ревизията и А. Л. И., ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1584/11. 10. 2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., в частта на ревизионния акт, в която с него са установени задължения на М. В. Н. по ЗДДФЛ за данъчни периоди 2014г., 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. в общ размер на 18 061, 66 лв. главница и лихви.

ОСЪЖДА М. В. Н., [ЕГН] да заплати на Национална агенция за приходите - Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] сумата в размер на 5 122,95 лв., представляваща разноски за юрисконсултско възнаграждение в минимален размер за три съдебни инстанции.

Решението може да се обжалва в 14-дневен срок пред Върховния административен съд на Република България от съобщаването му.

СЪДИЯ: