

РЕШЕНИЕ

№ 1143

гр. София, 22.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 22.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **5453** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на П. В. С., ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], [улица], депозирана чрез адв. М. А. А. с адрес: [населено място], [улица], ет. 3 срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22220521002332-091-001/03.02.2022 г., изменен с решение № 614/26.04.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

В жалбата се поддържа, че РА изменен с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалноправни разпоредби по отношение на установените задължения на П. В. С. за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в общ размер на 7897,90 лв. и начислените върху сумата лихви. Констатациите в РА и РД са оспорени като незаконосъобразни и немотивирани, като се твърди противоречие със събраните в производството доказателства, ЗДДФЛ. Оспорва се установеното от органите по приходите, че за финансовата 2016 г. е налице несъответствие между придобито имущество и получени доходи от П. В. С. в размер на 28978,95 лв. Неправилно била определена данъчна основа за 2016 г. в нарушение на материалния закон и без да са налице

основанията за прилагане на разпоредбите на чл. 122 ДОПК. Счита, че не е налице твърдяното несъответствие между имущественото и финансово състояние и получени приходи и доходи за периода и няма основание за определяне на задължения за 2016 г. по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ, вр. с чл.122 ДОПК. С оглед на изложеното искането отправено до съда е за отмяната на РА № Р-22220521002332-091-001/03.02.2022 г., изменен с решение № 614/26.04.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателката П. В. С., редовно призована, се представлява от процесуални представители адв. А.. В хода по същество на делото, адв. А. поддържа становище за незаконосъобразност на РА, като моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения, а оспореният РА да се отмени. Претендира присъждането на разноски по делото по реда на чл. 38, ал. 2 от ЗА

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуален представител юрк. И., изразява становище за неоснователност на жалбата по мотиви изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София-град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на П. В. С. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. е възложено със Заповед № Р-22220521002332~020-001 от 20.04.2021 г., издадена от В. А. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., изменена със Заповеди за Изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22220521002332-020-002 от 13.08.2021 г., № Р-22220521002332-020-003 от 16.09.2021 г. и № Р-22220521002332-020-004 от 14.10.2021 г., издадени от органа, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220521002332-092-001 от 02.12.2021 г., връчен по електронен път на 10.01.2022 г., като в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на П.С. не е подадено писмено възражение срещу констатациите и предложените за установяване задължения с РД.

Ревизията приключва с издаване на РА № Р-22220521002332-091-001 от 03.02.2022 г., издаден от В. А. В. - орган, възложил ревизията и П. П. Б.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 03.02.2022 г. С РА са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. в размер на 13 561,81 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 6555,40 лв.

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД. Изискани са доказателства от задълженото лице,

както и такива от трети лица. Направени са справки за обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Всички изготвени документи, получени отговори, резултати от направени проверки са подробно описани в РД.

С Протокол № Р-22220521002332-11ПД-001 от 12.08.2021 г. са приобщени доказателствата, събрани при извършена проверка за съпоставка на доходите и имуществото на физическото лице /ПСИДФЛ/, приключила с Протокол № ПФ-22220520000019-073-001 от 21.12.2020 г.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите са установили, че в качеството си на местно лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ и на основание чл. 8, ал. 1 и чл. 12 от закона, жалбоподателката е данъчно задължена за облагаемия доход, получен през данъчната година от източници в България и в чужбина.

Анализирани са източниците на доходите на жалбоподателката през процесните периоди, като е констатирано че през 2016 г. лицето е получило доходи общо в размер на 249 720,22 лв., в т.ч. пенсия поради смърт на родител общо в размер на 1 787,82 лв.; доходи от продажба на собствен недвижим имот - апартамент и мазе, находящи се в [населено място], [улица], [жилищен адрес] ап. 8 в размер на 171 932,40 лв.; дарение общо в размер на 26 000,00 лв. от Н. Н. С.; заеми общо в размер на 50 000,00 лв., получени от „Смарт Бг“ ЕООД и „Строй Лидер И.“ Еоод.

Относно доходите от продажба на недвижим имот апартамент и мазе, находящи се в [населено място], [улица] органи по приходите след обобщение на извършените справки и проверки, са констатирани, че П. С. е придобила апартамент, находящ се в [населено място], [улица], [жилищен адрес] ап. 8 за сумата от 109 000,00 лв., съгласно нотариален акт /НА/ № 192 от 26.05.2016 г. Същият на 28.10.2016 г. е продаден на М. П. и А. П. за сумата от 80 000,00 евро /156 466,4 лв./, съгласно НА № 9 от 28.10.2016 г., като продажната цена в размер на 80 000,00 евро /156 466,40 лв./ е постъпила по банковата сметка на П.С. в „Уникредит Булбанк“ АД. Констатирано е още, че по банковата сметка на П. С. в П. АД №[банкова сметка] е получен превод на 22.08.2016 г. от В. В. в размер на 15 466,00 лв. с основание „покупка на апартамент [улица]. От ревизираното лице и В. В. не са представени документи за връщане на средствата, предвид което органите по приходите са приели, че сумата в размер на 15 466,00 лв. следва да бъде прибавена към вписаната в нотариалния акт продажна цена на имота от 80 000,00 евро /156 466,40 лв./, т.е. общо доходите от продажба на недвижимо имущество за 2016 г. са в размер на 171 932,40 лв.

Установено е още, че са получени средства от дарение в размер на 26 000,00 лв. от Н. Н. С. /майка на П. С./, като в тази връзка е прието, че е имала възможност да предостави дарените средства.

При направен анализ на банковата сметка на лицето в „Уникредит Булбанк“ АД ревизиращия екип е установил преводи на средства, както следва: в размер на 22 000,00 лв. на 26.05.2016 г. от „Смарт Бг“ ЕООД с вписано основание „заем“; в размер на 28 000,00 лв. на 26.05.2016 г. от „Строй Лидер Инженеринг“ ЕООД с вписано основание „договор“. Било констатирано, че дружествата са с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, за 2016 г. от „СМАРТИ БГ“ ЕООД и „Строй Лидер Инженеринг“ ЕООД са подадени годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, с които е декларирано, че за периода не е извършвана стопанска дейност за тях, в годишния финансов отчет /ГФО/ за 2016 г. на „Смарт БГ“ ЕООД, публикуван в Агенция по вписванията, в актива на баланса не са посочени вземания по заеми,

„Строй Лидер Инженеринг“ ЕООД не е публикувало ГФО за 2016 г. С оглед на тези обстоятелства е направен извод, че „Смарти Бг“ ЕООД и „Строй Лидер Инженеринг“ ЕООД не са имали възможност да предоставят заемни средства на П. С..

При извършената проверка от ревизираното лице е представен договор за заем от 02.05.2016 г., сключен между П. В. С. /заемател/ и М. С. Н. /заемодател/ за сумата от 9 500,00 лв. Съгласно договора при предаването на сумата следва да се издаде разписка от заемополучателя, като такава не е представена. Извършена е проверка за деклариращи доходи от М. С. Н., при която е установено, че лицето е било назначено по трудови правоотношения в „ОВЪР ТРЕЙД“ ЕООД за периодите от м. 07.2012 г. до м. 06.2014 г. и е осигурявано върху среден месечен доход от 260,00 лв.; не са подавани декларации по чл. 50 от ЗДЦФЛ за периодите от 2011 г. до 2015 г.; лицето не е придобило/продало движимо и недвижимо имущество. Предвид гореизложеното, органите по приходите са направили извод, че М. Н. не е имала възможност да предостави заем в размер на 9 500,00 лева. на П. С..

Установените разходи на ревизираното лице през 2016 г. са общо в размер на 112 627,90 лв., в т.ч. разходи за покупки на стоки и услуги 2 586,80 лв.; разходи за издръжка и живот 610,14 лв.; разход за придобиване на недвижимо имущество в размер на 109 000,00 лв.; разходи за заплатени данъци и такси в размер 430,96 лв.

Във връзка с установени за 2014 г. и 2015 г. получени доходи и направени разходи е прието, че към 01.01.2016 г. ревизираното лице е разполагало със средства в брой в размер на 4 824,00 лв.

Във връзка с установеното ревизиращият екип приема, че към 31.12.2016 г. лицето е разполагало със средства в брой в размер на 170 749,40 лв. Р. средства по банкови сметки в началото и края на ревизирания период са в размер, съответно на 11,86 лв. и 48,13 лв. При извършената съпоставка между получените доходи и имуществото на ревизираното лице и направените разходи е констатирано превишение на разходите. Установена е продажба на един недвижим имот през годината, през която е придобит, като за този доход не е подадена декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ. В тази връзка е посочено, че са налице обстоятелства по реда на чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК, а именно: до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация и са налице данни за укрити доходи.

На лицето е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК с № Р-22220521002332-113-001 от 19.10.2021 г., че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2016 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. С връчването на уведомлението е изискано попълването на декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за ревизирания период. Определен е 14 дневен срок за вземане на становище от ревизираното лице., като такава не е депозирана.

При извършената съпоставка между направените от лицето разходи и декларираните и/или получени доходи е установено превишение на разходите в размер на 28 978,95 лв. Отбелязано е, че сумата на направените разходи, която превишава получените суми през периода, по своята същност е недеклариран от лицето доход, източниците на който не са посочени. Относно получените доходи от продажбата на недвижимия имот, находящ се в [населено място], [улица] органите по приходите са приели, че същият е облагаем по смисъла на чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, тъй като не попада в хипотезата на чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДФЛ. Цената на придобиване на недвижимия имот е в размер на 109 000,00 лв., същият е продаден за сумата в размер на 171 932,48 лв. Доходът от продажбата на имота е в размер на 56 639,16 лв. /171

932,48 лв. - 109 000,00 лв. = 62 932,40 лв. - 6 293,24 лв. = 56 639,16 лв./ За получената сума от ревизираното лице общо в размер на 50 000,00 лв. от „СМАРТИ БГ“ ЕООД и „СТРОЙ ЛИДЕР ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД е констатирано, че не са налице доказателства, че последните притежават тези средства. Направен е извод, че сумата в размер на 50 000,00 лв. са доходи от друга дейност, които не са декларирани от П. С.. С оглед гореизложеното е определена данъчна основа по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК за 2016 г. в размер на 135 618,11 лв., формирана от други доходи - 78 978,95 лв. /28 978,95 лв. + 50 000,00 лв./ и доходи от продажба на недвижим имот - 56 639,16 лв. Начислен е данък по реда на чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 13 561,81 лв.

Във връзка с разглеждането на жалба вх. № №94-П-80 от 16.02.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-323 от 07.03.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от П. В. С., предвид мотивите на РД и РА, събраните доказателства и аргументите в жалбата, директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, я намерил за частично основателна. В решение № 614 от 26.04.2022 г. е мотивирано, че в случая органите по приходите необосновано са взели предвид, че продажната цена на недвижимия имот е по-висока /171 932,40 лв./, като са добавили към цената по нотариален акт сумата в размер на 15 466,00 лв., преведена по банкова сметка на П. С. от В. В.. Решаващият орган е приел, че цената по нотариалния акт, заплатена по банков път от купувачите М. П. и А. П. е в размер на 80 000,00 евро, а сумата, преведена от В. А. В., в размер на 15 466,00 лв. е във връзка с предварителен договор за покупка на недвижимия имот. Предварителен договор не е представен и не са изложени твърдения, че се е състояла сделка. Не е установена връзка между купувачите по нотариален акт и В. В.. В конкретния случай липсват доказателства, че продажната цена, на която е изповядана сделката е различна от тази, вписана в НА. Предвид изложеното в данъчната основа, установена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК следвало да се включи тази, изчислена по начина, използван от органите по приходите, но при заложената продажна цена, вписана в нотариалния акт. В обобщение е прието, че в данъчната основа за облагане за 2016 г. следва да участва сумата от установеното превишение на имущественото състояние на ревизираното лице над декларираните от него доходи в размер на 28 978,95 лв.; доходите от други източници в размер на 50 000,00 лв. и доходът от продажба на недвижимо имущество в размер на 42 719,76 лв. Това съответно означава, че РА следва да бъде изменен в частта на установения данък за внасяне за 2016 г.

Пред настоящата инстанция като доказателства от страна на жалбоподателя, въпреки дадените му с определението за насрочване на делото указания относно носената от него доказателствена тежест, не е ангажирано изслушването на експретиза и не са представени други различни от представените в ревизионната производство доказателства.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от П. В. С. жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

От събраните по делото доказателства се установява, че е спазен срокът за оспорване,

като е спазено и изискването по чл.156, ал.1 ДОПК, тъй като Решение № 614/26.04.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ С., ЦУ на НАП е връчено по електронен път на 31.08.2021 г., съдебното обжалване на РА е извършено с жалба от 10.09.2021 г. с вх. 53-04-733/10.09.2021 г. по описа на дирекция ОДОП С., съответно – с вх. № 33568/05.10.2021 г. на Административен съд София – град.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал. 2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл. 119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК. По делото в тази връзка са приети като доказателства Заповед № Р-22221720005645-020-001 от 17.09.2020 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221720005645-020-002/23.12.2020 г., издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл. 120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния акт, същият е подписан с електронни подписи, валиден към датата на неговото издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл. 28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионният акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. При разглеждането спора по същество и когато съдът приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и установяване на данъкът върху доходите на физическите лица. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Предмет на спор при настоящото разглеждане на делото са установените задължения на жалбоподателката за данък по ЗДДФЛ за 2016 г. вследствие определяне на данъчната основа по реда на чл.122 ДОПК. Спорът се концентрира върху обстоятелството дали са налице предпоставките за обалагане по реда на чл.

122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК, с оглед установеното от органите по приходите несъответствие между придобитото имущество и направените разходи с декларираните и/или получени доходи от лицето за 2016 г. в размер на 28 978,95 лв.. Не е спорно по делото, че П. В. С. е местно физическо лице по смисъла на ЗДДФЛ с постоянен адрес и център на жизнени интереси в Република България по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ и на основание чл. 6 и чл. 12 от с.з. е данъчно задължено лице за облагаемия си доход през данъчната година от източници в Р.България и от чужбина.

Съгласно нормата на чл. 6 от ЗДДФЛ, местните физически лица са данъчно задължени за облагаемия си доход, получен през определената данъчна година от източници в страната и от чужбина. Сумата на годишния данък се определя върху данъчната основа, представляваща сбор от доходите от всички източници и се изчислява като 10 процентна ставка по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периодите след 31.12.2007 г. Данъчната основа е облагаемия доход за съответната данъчна година, намален с разходите за дейността и предвидените в съответния материален закон вноски и облекчения. При условие, че данъчно задълженото лице има доходи едновременно от два или повече източника, данъчната основа за общия годишен доход представлява сборът от данъчните основи, определени поотделно за всеки източник на доход, в съответствие с разпоредбите на глави от седма до единадесета. Съгласно чл. 50 от ЗДДФЛ, местните физически лица подават ГДД по образец. На основание чл.53 от ЗДДФЛ срокът за подаване на ГДД е до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. Придобитите от физическото лице доходи могат да бъдат определени като облагаеми и необлагаеми. Облагаеми са доходите от всички източници придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон, доходите, подлежащи на облагане с окончателен данък по реда на глава шеста от ЗДДФЛ или с окончателен данък по реда на ЗКПО, както и доходите, подлежащи на облагане с патентен данък по реда на ЗМДТ.

В ЗДДФЛ не се съдържа определение или легална дефиниция на понятието „доход“, като видовете доходи, в зависимост от източника им, са изброени в чл. 10 от ЗДДФЛ. Освен това в ЗДДФЛ изрично са регламентирани доходите, които не подлежат на данъчно облагане или са освободени от облагане, както и какво не се счита за доход (чл. 13 и чл. 24, ал. 2 от ЗДДФЛ). В данъчното законодателство и в частност ЗДДФЛ отделните източници на доходи не са изчерпателно изброени, поради което законодателят изрично е въвел общия принцип, според който подлежат на облагане доходите от всички източници, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон (чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ). Съгласно разпоредбата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ във връзка с чл. 10, ал. 1, т. 6 от ЗДДФЛ брутната сума на доходите, придобити от задължените лица през данъчната година от всички други източници, които не са изрично посочени в ЗДДФЛ и не са обложени с окончателни данъци по реда на ЗДДФЛ или с окончателни данъци по реда на ЗКПО, се третира за данъчни цели като облагаем доход. Понятието "източник на доходи" също не е дефинирано изрично в ЗДДФЛ. Това налага извличането му по тълкувателен път при съобразяване с логиката на закона и преследваната от законодателя цел. От една страна понятието представлява класификационен критерий по чл. 10, въз основа на който са изброени такива доходи, като с препратка е посочено, че по този критерий доходи са и тези по чл. 35 ЗДДФЛ, а от друга страна в чл. 8 от закона е посочено за кои източници на тези доходи се счита, че се намират на територията на Република България. Императивно изискване на разпоредбата на чл. 35, т. 6 от закона е доходът да е от източник, който не е изрично посочен в този закон, което означава, че следва да е установено основанието за получаването на такъв доход.

В ЗДДФЛ са посочени следните източници на доходи - доходи от трудови правоотношения, доходи от стопанска дейност като едноличен търговец, доходи от друга стопанска дейност (вкл. и дохода на лица, регистрирани като земеделски производители), доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, доходи от прехвърляне на права или имущество, доходи от източниците, посочени в чл. 35, т., т. 1 - 5 ЗДДФЛ, както и доходи по чл. 37 - 38 от закона. Анализът на разпоредбите, уреждащи тези видове доходи води до обосновавания извод, че те се получават въз основа на съществували, съществуващи и/или развиващи се правоотношения, по повод на които за съответното лице се поражда притежание за оценимо в пари право, като от друга страна по силата на тези правоотношения е породена корелативна връзка платец на доход - получател на доход. Т.е. понятието "източник на доход" предполага наличието на правоотношение, по силата на което за съответното лице е породено вземане за оценимо имуществено право, и/или прехвърлящо такова имуществено право лице или лица, които от гледна точка на данъчния закон се квалифицират като платец на дохода.

За целите на данъчното облагане, за да се обложи или освободи от облагане получен доход е важно да се докаже неговият характер и основанията за получаването му. В чл. 12, ал. 1 ЗДДФЛ е предвидено, че 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. Според чл. 15 данъчната година е календарната година, а в чл. 17 ЗДДФЛ е предвидено, че общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36 ЗДДФЛ, намалена с предвидените в този закон данъчни облекчения.

Спорът е концентриран основно върху това дали е налице установеното от органите по приходите превишение на имущественото състояние над декларираните от него доходи със сумите в размер на 28 978,95 лв.; доходите от други източници в размер на 50 000,00 лв. и доходът от продажба на недвижимо имущество в размер на 42 719,76 лв.

Съдът намира, че правилно и законосъобразно органите по приходите са определили задълженията на жалбоподателката по реда на чл. 122 и сл. ДОПК, тъй като са установени обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Ревизиращият орган е приел, че жалбоподателката не е подала декларация по чл. 50 от ЗДЦФЛ за реализирания доход от продажбата на недвижим имот, т. е. налице са предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК и са налице са основанията по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, тъй като е установено несъответствие между придобитото имущество и направените разходи с декларираните и/или получени доходи от лицето за 2016 г. в размер на 28 978,95 лв., т. е. налице данни за липса на укрити приходи или доходи през ревизиращия период.

В случая от страна на жалбоподателката се оспорва, дали са налице обстоятелствата за определянето на данъчните задължения по особения ред на чл. 122 и сл. от ДОПК, респективно налице ли са обстоятелствата по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК - до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация; по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – че са налице 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 – в случая тези, по смисъла на т. 1 и т. 2. Ревизията по чл. 122 от ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1 от същия член, като механизмът и редът, които следва да се спазват от страна на ревизиращия орган, както се посочи по-горе са регламентирани в ал. 2 на чл. 122 и ал. 1 на чл. 124 от ДОПК. По силата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, основата за облагане с данъци се определя след задължителен анализ на всяко от относимите към съответното лице обстоятелства, изброени в т. 1-16 от същата алинея, като изискването на процесуалния закон е да бъдат взети предвид онези от тях, които биха дали възможност на ревизиращия орган да определи облагаемата основа по възможно най-достоверния начин. За постигане на горната цел, в задължение на органите по приходите е вменено, съблюдавайки принципите за обективност и служебно начало, да установят безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица в производствата по този кодекс. Във връзка с това, в хода на процесното ревизионно производство са извършени редица процесуални действия, в резултат на които са събрани доказателства, които са подложени на обективна преценка и анализ. В ДОПК не е дадена легална дефиниция на понятието "доказателства" и като такива следва да бъдат приемани данни, които са свързани с факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията на субектите за данъци и задължителни осигурителни вноски, които допринасят за тяхното изясняване и са установени по реда, предвиден в ДОПК. Следователно доказателствата са данни, имащи значение за законосъобразността на акта, който предстои да бъде издаден, изяснявани чрез допустимите по ДОПК доказателствени средства. Доказателствата се установяват чрез различните видове доказателствени средства - ревизии и проверки, писмени обяснения, справки и декларации на задължените лица или техни представители, свидетелски показания, протоколи за действията на приходните органи, експертизи и други средства, предвидени в ДОПК. С оглед описаното и при всички събрани в хода на ревизията доказателства, правилно е прието в мотивите на процесния РА, че са установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Безспорно е, с оглед императивния характер на данъчните норми, че ревизиращите органи не могат да определят по преценка конкретния размер на дължимия данък. Затова в разпоредбата на чл. 122, ал. 1 от ДОПК /при наличие на посочените обстоятелства/ законодателят несъмнено е имал предвид по преценка, ревизиращият орган да определи размера на облагаемата основа, върху която, с оглед вида на данъка, съответният материален данъчен закон дава възможност да се изчисли дължимият данък. Тъй като тези обстоятелства са плод на действия, респективно бездействия, на субекта на данъчното задължение законодателят, с оглед на общия принцип, че никой не може да черпи права от собственото си виновно поведение, е приел, че определянето на облагаемата основа в тези случаи ще се извърши от органа по приходите. Именно това е извършено при настоящата ревизия, като в мотивната част на РА и РД са посочени онези критерии от чл. 122, ал. 2 от ДОПК, които са използвани от ревизиращия орган при определяне на облагаема основа по възможно най-достоверния начин. Ревизията е извършена по реда на чл. 122 от ДОПК, тъй като са установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК, а именно до започването на ревизията не е подадена декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за реализирания доход от продажбата на недвижим имот и налице е установено несъответствие между придобитото имущество и направените разходи с декларираните и/или получени доходи от лицето за 2016 г. в размер на 28 978,95 лв., т. е. налице са основания по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Изводите на органите по приходите за приложения на особения ред са подкрепени от събраните в ревизионното производство доказателства, като безспорно се

установява, че от страна на жалбоподателят не е подадена декларация за получените доходи от продажбата на недвижимия имот, находящ се в [населено място], [улица], [жилищен адрес]. не е декларирало дохода от продажба на жилищния имот, с което не е изпълнило задълженията си за деклариране и плащане на данък респ. такива са му били начислени с РА.

Според разпоредбата на чл. 34 ЗДДФЛ годишната данъчна основа за доходи от прехвърляне на права или имущество е облагаемият доход по чл. 33, придобит през данъчната година. Съгласно чл. 17 от ЗДДФЛ общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36, намалена с предвидените в закона данъчни облекчения. Определянето на размера на данъка е регламентирано с разпоредбата на чл. 48 ЗДДФЛ в съответната редакция към ревизираните периоди. Съгласно чл. 50, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ местните физически лица подават годишна данъчна декларация по образец за придобитите през годината доходи, подлежащи на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа и с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28. В процесния случай жалбоподателят не е изпълнил задължението си да подаде декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2016 г. и да заплати дължимия данък. Предвид изложеното, основателно органите по приходите са приели, че лицето разполага с по-голямо имущество от това, което е декларирало като подлежащо на облагане за съответната година.

Не се оборват и твърденията на ревизиращите органи, че са констатирани превишения на имущественото състояние над декларираните от него доходи със сумите по предоставени на жалбоподателя по три договора за заем, сключени през 2016 г. между последната, в качеството на заемател и В. А. Б., в качеството на заемодател, както и със сумите във връзка заемите, предоставени на лицето от „СМАРТИ БГ“ ЕООД и „СТРОЙ ЛИДЕР ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД.

Съгласно чл. 240, ал. 1 от ЗЗД с договора за заем заемодателят предава в собственост на заемателя пари или други заместими вещи, а заемателят се задължава да върне заетата сума или вещи от същия вид, количество и качество. Договорът за заем е реален договор, при който е необходимо реалното предаване на заетата вещь или сума пари от заемодателя на заемателя. Договорът за заем е реален, поради което, за да се приеме, че е сключен и е породил действие, е необходимо реалното предаване на заместимата вещь (пари) от заемодателя на заемателя. Едва тогава е налице възникнало облигационно правоотношение, което поражда едностранно за заемателя задължението да върне заетата сума пари или заместима вещь от същия вид, количество и качество.

Жалбоподателката не проведе доказване в обратна насока, а именно, че заемодателите са разполагали със сумите предмет на договорите за заеми, че същите са декларирани, както от нейна страна, така и от заемодателите – физически и юридически лицата, съответно с подаване на декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ респ. такива по реда на чл. 92 от ЗКПО.

Правилно и законосъобразно е прието, че след като за тази лица /физически и юридически, като последните е установено, че през 2016 г. не са извършвали стопънска дейност/ не са представени доказателства че същите в качеството им на заемодател притежават сумите, предмет на договорите, както и дали сумите са реално предадени на заемополучателя, с оглед непреставянето на разписки, разходни касови ордери и други е индикация за евентуална недействителност на заемите.

Следва да се посочи, че представените по делото договори за заем са частни документи и по смисъла на чл. 181 от ГПК вр. с § 2 от ДОПК нямат достоверна дата за трети лица, каквито са приходните органи. Датата на съставянето им следва да се проверява в съвкупност с останалите доказателства, имащи достоверна дата, както и

в съвкупност с всички останали събрани доказателства. За да се приеме, че е налице договор за заем, поради което за целите на данъчното право, както приема в практиката си ВАС, за да може заемодателят да предаде реално владението върху съответната вещ или парична сума, е необходимо на първо място той да разполага с нея.

В случая, както се посочи по-горе при анализ на доходите заемодателите не може да се обоснове извод, че същите са разполагали със свободни парични средства към посочените дати в договорите за заем., поради което правилно органите по приходите са приели, че произходът на средствата, постъпили по банкова сметка на жалбоподателката, не са от заеми и са налице укрити доходи на ревизираното лице. Наред с горното, съдът прецени и процесуалното поведение на жалбоподателя, който не ангажира каквито и да е било други доказателства в съдебното производство оборващи изводите на органите по приходите.

С оглед на изложеното и доколкото по делото се установи за процесните периоди несъответствие между стойността на имуществото на П. С. и направените от нея разходи и получени от последната доходи, следва извода, че в хода на съдебното производство нито от правна страна, нито фактически е опровергана презумптивната доказателствена сила на РА, произтичаща от чл.124, ал.2 ДОПК.

На основание изложеното, жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена, на ответника следва да се присъдят разноски – на основание чл.161, ал.1 ДОПК и предвид чл.8, ал. 1 вр. с чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения и съобразно материалния интерес по делото – 2085.27 лв. за юрисконсултско възнаграждение.

Воден от горното и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК, Административен съд София-град, III-то отделение, 70 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на П. В. С., ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], [улица], депозирана чрез адв. М. А. А. с адрес: [населено място], [улица], ет. 3 срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22220521002332-091-001/03.02.2022 г., изменен с решение № 614/26.04.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който установения с РА данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчен период 2016 г. в размер на 13 561,81 лв. е определен на 12 169,87 лв., ведно със съответните лихви.

ОСЪЖДА П. В. С., ЕГН [ЕГН] да заплати на Националната агенция за приходите, централно управление, чрез директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика С., сумата от 2085.27 лева, разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховен административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: