

РЕШЕНИЕ

№ 5560

гр. София, 30.09.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 19.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **624** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на Й. С., ЕГН [ЕГН], [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт №Р-22221720007288-091-001/04.08.2021 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията и Б. С. К. – ръководител на ревизията, изменен с Решение № 1710 от 08.11.2021г. на и.д. директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С., с което на жалбоподателя са определени допълнителни задължения за данък върху годишна данъчна основа по чл.17 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица в размер на в размер на 360,00 лв., ведно със съответните лихви за периода за 2017 г.; в размер на 529,00 лв., ведно със съответните лихви, за периода за 2018 г. ; в размер на 1 049,64 лв., ведно със съответните лихви, за периода за 2019 г.

Жалбата е подадена от активно легитимирано лице – адресат на акта, в срок, в съответствие с изискванията за форма и съдържание, и съобразно допустимият предмет на съдебен контрол по чл. 156 ал.1 ДОПК и като такава е редовна и допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество, г-жа С. счита процесният РА за незаконосъобразен досежно определените с него по основание и размер данъчни задължения, като счита, че органите по приходите незаконосъобразно са приели недостиг на парични средства и наличието на недекларирани доходи за годините 2017г.,2018г. и 2019г.

По-конкретно – твърди, че за същият период установените разходи за издръжка на трето лице/син-К. Г./ са били включени в декларираните от бащата /Г. Г./ разходи,

установени в хода на извършена по отношение на него, ревизия, приключила с РА № 22221720007259-091-001/31.08.2021г. В тази връзка същите не следва да бъдат включвани като разход в съпоставката за съответствие между декларираните и получени доходи и направените разходи. С аналогични съображения оспорва и разходите за извършени комунални услуги, доколкото същите вече са включени в декларираните от Г. Г. разходи, респ. обективирани в посоченият РА.

На следващо място, претендира, че по отношение на разходите в размер на 820,43лв за 2017г., 1317,22лв. за 2018г. и 2415,37лв. за 2019г. не следва да бъдат включвани като разход, доколкото те са извършвани и заплащани от дружество, на което жалбоподателят е учредил право на строеж и което условие следва от акта за учредяване право на строеж, а именно - НА № 31, Т. 1, рег. № 823, дело № 32 от 2017г.

В заключение и по отношение на сумите, получавани от дружеството [фирма] за наем на жилище, твърди, че същите суми се изплащат под формата на обезщетяване, за заплащане на наем за периода на строителството до въвеждане сградата в експлоатация, в която връзка на 11.04.2017г., е сключен договор за наем на апартамент на името на сина и – К. Г., в който живее семейството. Претендира, че посочените суми са обезщетение и не следва да се третираат като доход, в резултат на което да бъдат обложени.

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221720007288-020-001 от 30.11.2020 г., връчена електронно на 11.12.2020 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221720007288-020-002/03.02.2021 г., №Р-22221720007288-020-003 от 10.02.2021 г. и №Р-22221720007288-020-004/26.03.2021 г., издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019г. на и.д. директор на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Й. К. С. за установяване на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2019 г.

В хода на ревизията, органите по приходите са установили наличието на обстоятелства по чл.122 ал.1 т.2 от ДОПК, изразяващо се в наличие на данни за укрити доходи - недеklarирани по реда на чл.50 ЗДДФЛ доходи от наем, получени от [фирма], поради което са преминали към извършване на „ревизия при особени случаи“.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720007288-092-001/27.05.2021 г., връчен на 31.05.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. По реда и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК са направени възражения срещу констатациите в РД с писмо с вх. №17-00-719 от 29.06.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С..

Ревизията приключва с процесно оспорваният РА с който са установени допълнително задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г., 2018 г. и 2019 г. в общ размер на 3 411,80 лв., ведно с лихви върху тях в размер на 613,63 лв., произтичащи от установени несъответствия между реализираните през годините доходи и приходи с притежаваното имущество и извършените разходи от лицето, за които е прието, че са вследствие на недеklarирани от лицето доходи с неизяснен произход, подлежащи на облагане по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК.

Безспорно е установено и прието, че жалбоподателката е местно физическо лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ и на основание чл. 6 с. 3. е данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници във България и от чужбина. Семейното и положение е установено, като разведена с 2 пълнолетни деца, като съгласно представена писмена декларация тя заявява, че независимо от развода, за периода на ревизията е съжителствала с бившия си съпруг – Г. Д. Г.. Обстоятелство, което органите по приходите също са възприели и кредитирали.

В хода на ревизията са събрани доказателства, като на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателката са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221720007288-040-001/16.12.2020 г. и №Р-22221720007288-040-002/16.12.2020 г., с които е указано да се представят документи, свързани с размера и източниците на получените доходи, притежаваното и придобитото движимо и недвижимо имущество, притежавани финансови активи и движими ценности, банкови сметки и парични средства, сделки с имущество в страната и чужбина, притежавани акции и дялови участия в задгранични дружества, вземания от трети лица, получени и предоставени заеми, имущества, придобити по безвъзмезден начин, предоставено под наем имущество, разходи за издръжка и живот, справки по образец, декларация за размера на разполагаемите суми в началото и края на всеки от ревизираните периоди и други. Исканите документи, справки и писмени обяснения/декларации са представени от ревизираното лице с вх. №53-00-120 от 20.01.2021 г., №17-00-719/16.04.2021 г., №17-00-719/20.04.2021 г.

На основание чл. 57 от ДОПК са поискани обяснения, сведения и документи от трети лица: Столична Община, относно платените от лицето данъци и такси, дължими по ЗМДТ; до дружества доставящи комуникационни и комунално-битови услуги, в т. ч. [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], с ЕИК[ЕИК]; до куриерски дружества – [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]; всички търговски банки, осъществяващи дейност на територията на Република България, както и до дружества извършващи парични трансакции на територията на страната и чужбина и др.

От получените отговори е установено, че през ревизирания период г-жа С. е /или е била титulary на банкови сметки, открити в [фирма], [фирма] и [фирма].

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени и искания за предоставяне на информация от СДВР досежно излизанията на жалбоподателката извън страната за периода на ревизията, както относно регистрирани на лицето МПС.

С Протокол №1722852/16.05.2021 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена насрещна проверка на [фирма], с ЕИК[ЕИК], приключила с ПИНП №П-22220221058596-141-001/08.04.2021 г.

Въз основа на събраните доказателства, приходните органи са установили и приели за доказани следните получени доходи с източници:

- изплатени пенсии от НОИ в размер 3 360,38 лв. през 2017 г., 3 462,02 лв. през 2018 г. и 3 623,66 лв. през 2019 г.;
- доходи от отдаване под наем на недвижим имот /магазин/, находящ се в [населено място], [улица] размер на 3312,00 лв. за 2017 г., в размер на 3 513,38 лв. за 2018 г. и в размер на 3 250,02 лв. за 2019 г. От ревизираното лице е представен Договор за наем от 02.07.2010 г., сключен между Д. Ш., М. И., К. Т., Р. Т., Л. Л. и Й. С., в качеството им на наемодатели и [фирма], с ЕИК[ЕИК] /Наемател/.

Предвидената в споразумението месечна наемна цена на имота е в размер на 2 100,00 евро, като за ревизираното лице е разпределена месечната наемна цена в размер на 195,00 евро, като реализирания доход е деклариран в подадените декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

- преведени от [фирма] суми за наем на жилище за периода до приключване на строителството на жилищна сграда във връзка с учредено право на строеж съгласно Нотариален акт /НА/ №31 от 06.04.2017 г. В т. XI от НА е предвидено, дружеството да заплаща на жалбоподателката сумата в размер на 400,00 лв. на месец за наем на жилище за периода до получаване на Разрешението за въвеждане в експлоатация. Считано от 09.06.2018 г. размерът на договорената между страните суми е увеличена на 470,00 лв. Изплатените в полза на лицето суми в размер на 3 600,00 лв. през 2017 г., 5 290,00 лв. през 2018 г. и 5 640,00 лв. през 2019 г. не са намерили отражение в подадените ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за съответните данъчни периоди. Същите не са включени и в таблиците за съпоставката между приходите и разходите, тъй като в представените от [фирма] писмени обяснения, дружеството заявява, че сумите са превеждани на Г. Д. Г..

Относно имущественото състояние на лицето е установено, че с Нотариален акт за учредяване право на строеж срещу задължение за построяване на сграда №31 от 06.04.2017 г., Й. С., в качеството си на собственик на недвижим имот, находящ се в [населено място], район „В.“,

[улица], учредява безсрочно право на строеж в полза

[фирма], срещу задължението последният да изгради цяла жилищна сграда, ведно с прилежащите обекти към нея. Няма други данни лицето да е извършило сделки с движима собственост.

Органите по приходите не са кредитирали посочените в писмена декларация на г-жа С., суми – налични средства в брой/ 20 000лв. към 01.1.2015г., нарастващи до 23 280 към 01.01.2019г./, с мотива, че не са представени доказателства удостоверяващи тяхната наличност в началото и края на всеки от ревизираните периоди. Така е прието за житейски оправдано лицето да е разполагало със спестени средства към 01.01.2015 г. в размер на 5 000,00 лв. Определена е и сума за наличните парични средства в брой в края на периода /31.12.2015 г./ в размер на 2 500,00 лв., която впоследствие е включена като разполагаема към 01.01.2016 г. За останалите данъчни периоди е прието, че лицето не е разполагало с парични средства в брой.

Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства, приходните органи са установили и приели за доказани следните извършени разходи:

- разходи на домакинството за издръжка и живот, декларирани от лицето в размер на 3 350,00 лв. за 2017 г., в размер на 3 600,00 лв. за 2018 г. и в размер на 11 100,00 лв. за 2019 г.; - разходи за издръжка на трети лица, декларирани от жалбоподателката в размер на 3 100,00 лв. за 2017 г., в размер на 300,00 лв. за 2018 г. и в размер на 8 000,00 лв. за 2019 г.; - комунални разходи по фактури от доставчици в общ размер на 1 909,11 лв. за 2017 г., в размер на 3 176,41 лв. за 2018 г. и в размер на 3 492,55 лв. за 2019 г.; - вноски по кредити в размер на 1 209,92 лв. през 2019 г.;

При извършената съпоставка е определен недостиг на парични средства в размер на 2 180,42 лв. за 2017 г., в размер на 450,82 лв. за 2018 г. и в размер на 16 956,87 лв. за 2019 г.

В тази връзка, на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е изготвено Уведомление с изх. №Р-22221720007288-113-001/20.05.2021 г., с което лицето е информирано, че

основите за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2019 г. ще бъдат определени по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК.

Отделно при определяне на данъчната основа за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, въз основа на направения анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, във връзка с чл. 122 ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, при настоящата ревизия допълнително са установени данъчни основи за облагане-за 2017 г. в размер на 5 780,42 лв., в т. ч. установен недостиг на парични средства в размер на 2 180,42 лв. и недеklarиран /укрит/ доход под формата на изплатени от [фирма] суми за наем на жилище в размер на 3 600,00 лв.; - за 2018 г. в размер на 5 740,82 лв., в т. ч. установен недостиг на парични средства в размер на 450,82 лв. и недеklarиран /укрит/ доход под формата на изплатени от [фирма] суми за наем на жилище в размер на 5 290,00 лв.; - за 2019 г. в размер на 22 596,87 лв., в т. ч. установен недостиг на парични средства в размер на 16 956,87 лв. и недеklarиран /укрит/ доход под формата на изплатени от [фирма] суми за наем на жилище в размер на 5 640,00 лв.

В рамките на производството по чл.152 и сл. от ДОПК и цитираното решение на директор дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. е прието, че изискванията на чл.122 и чл.124 ДОПК не са изпълнени в цялост.

Така например, заедно със заявените от лицето разходи за издръжка и живот за всеки от ревизираните данъчни периоди, органите по приходите са включили в сравнителните таблици и такива за платени комунални услуги по фактури от доставчици, внесени в полза на общината данъци и такси по ЗМДТ, организирани екскурзии, погасени вноски по кредити, заплатени пратки към куриери и др., които съпътстват бита и ежедневието на човека и в тази връзка представляват част от обичайните му разходи за издръжка. В тази връзка е напълно логично описаните по-горе разходи да са включени в тези, определени от жалбоподателката за издръжка и живот и отразяването им на отделен ред в справка за съпоставката на приходите и разходите неизменно води до тяхното дублиране, още повече след като разходите за издръжка и живот напълно покриват тези, платени за покриване на задълженията към общините, банки, доставчиците на комунални услуги, куриерските компании, екскурзиите и др. В контекста на изложеното се явяват и включените в ред 29 „Други разходи“ на сравнителната таблица за 2019 г. разходи за банкови такси и плащания с ПОС терминал, тъй като същите се удържат автоматично от търговските банки и следователно са намерили отражение в началните и крайните салда по банковите сметки на жалбоподателката за разглеждания период и отразяването им като самостоятелен разход води до тяхното повторно проявление в ущърб за лицето. В случай, че гореописаните разходи не бяха отразени на отделни редове в таблицата за съпоставка между приходите и разходите, то лицето нямаше да формира недостиг на парични средства за периода от 2015 г. до 2018 г. и определената от органите по приходите сума на разполагаемите парични средства в брой към 01.01.2015 г. в размер на 5 000,00 лв. щеше да е налична и през 2019 г.

Независимо от изложеното по-горе, неоснователни според административно-решаващия орган се явяват възраженията включването на разходите за издръжка на трети лица при анализа на имущественото и финансовото ѝ състояние. Прието е, че доколкото жалбоподателката лично декларира, че е изразходила част от акумулираните си приходи за издръжка на трети лица, в случая Г. Д. Г., то

основателно органите по приходите са включили съответните суми в разходната част на сравнителните таблици по периоди. Същевременно обаче решаващия орган подчертава, че след като на Г. Д. Г. е извършена ревизия по ЗДДФЛ за същите периоди, приключила с РА №Р-22221720007259-091-001/31.08.2021 г., то декларираните от Й. С. суми за издръжка на трети лица следва да се отнесат в приход на г-н Г., ако това не е сторено.

На следващо място, административно-решаващият орган приема за неоснователни възраженията досежно квалифицирането на изплатените от [фирма] суми за наем на жилище като такива с обезщетителен характер, респ., че не следва да се третират като доход, тъй като в случая същите не са изплатени във връзка с нанесени във вреда на лицето щети или загуби /пропуснати ползи/, а произтичат от доброволно съглашение между страните, като при това клауза с подобен характер не е задължителен реквизит от подобен вид договори. Предвид изложеното, лицето е било длъжно да декларира изплатените от [фирма] суми в ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ като доходи от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Тъй като това не е сторено, правилно органите по приходите са включили общия размер на изплатените от дружеството суми в годишната данъчна основа за облагане с ДДФЛ за съответните данъчни периоди.

Поради това и изменя ревизионният акт, като определя съответната данъчна основа за облагане с ДДФЛ, съобразно гореописаният предмет на делото.

Настоящият състав, като подложи на самостоятелна преценка установените в РА обстоятелства и изведените от ревизираното лице твърдения, приема за установено следното:

Възприетото от органа по приходи основание за преминаване към ревизия при особени случаи по чл.122 ДОПК се изразява в наличието на недеklarирани по реда на чл.50 ЗДДФЛ доходи от наем/чл.122 ал.1 т.2 ДОПК/, реализирани от дружеството [фирма], както и в несъответствие между получените приходи и имущественото състояние на лицето/чл.122 ал.1 т.7 от ДОПК/. Поради това и като са приложили презумпцията по чл. 123 ал.1 ДОПК органите по приходите са определили данъчна основа по чл.122 ал.2 ДОПК вр. чл.35 т.6 то ЗДДФЛ.

По наличието на основание за преминаване към ревизия в хипотезата на чл.122 ал.1 т.2 от ДОПК:

Основанието за посоченият недеklarиран доход следва от т. XI на нотариален акт №31 от 06.04.2017 г. където е изрично уговорено, че „дружеството се задължава да заплаща на Й. С. сумата в размер на 400,00 лв. на месец за наем на жилище, за периода на строителство до получаване на Разрешението за въвеждане в експлоатация на сградата, предмет на този договор“.

От своя страна, предмета на договора, обективизиран в посоченият НА е безсрочно учредяване право на строеж от страна на Й. С. в полза на [фирма], срещу задължението да изгради цялата сграда, описана в НА и обектите, подробно описани в договора, за които тя си запазва правото на строеж и остават в изключителна нейна собственост.

По силата на т.VI от договора, С. се задължава да прехвърли безвъзмездно съответните части от земята, в срок от 30 дни от приключване на строителството и издаване на разрешение за ползване, като по силата на т. X от НА същата дава съгласие дружеството да премахне всички съществуващи сгради, изградени в поземления имот, без да се дължи обезщетение.

Видно от данните по делото, адреса на Й. С. е бил адреса на посоченият имот, като същата е живяла там към момента на подписване на посоченият НА. В този смисъл разпоредбата на т. XI на нотариален акт №31 от 06.04.2017 г. във връзка с съмнение има обезщетителен характер, тъй като по силата на посоченият НА, собственика се лишава от една своя собственост в името на бъдеща такава, като за периода до възникване на договорената собственост, приобретателя се задължава да му поема наемни разходи в размер на 400лв на месец. Така, тълкуването волята на страните налага извода, че Й. С. не отдава под наем и не реализира приходи от наем, а получава средства, целево, за заплащане наем, с цел пребиваването и по време на строителството.

Независимо от това, въпросните средства безспорно биха се възприели като доход, но не би се стигнало до приложението на чл. 122 от ДОПК, ако жалбоподателката бе представила надлежен договор за наем, в която хипотеза би могло да се установи и съответствието между доход и разход. И доколкото задължението на приобретателя по посоченият НА за изплащане, месечно, на средства за наем, не е обвързано от това, сключил ли е прехвърлителен договор за наем, респ. целево ли ги използва, то от данъчно-правна гледна точка, подобно несъответствие несъмнено налага извода за реализиран доход. С оглед данните по делото - недеklarиран. Всъщност, с оглед неформалният характер на договора за наем, тъй като същият е реален по естеството си, договор, достатъчно би било жалбоподателката да ангажира доказателства за реалното владение на имот под наем през процесния период, както и за реално заплащане на наемна вноска.

Така, с Разпореждане от 10.05.2022г. по настоящето дело, съдът е дал възможност на жалбоподателката да ангажира доказателства, като конкретно и е указал, че същите следва да установяват факта, че тя е била наемател на въпросното жилище през процесния период, а именно – да представи договора за наем от 11.04.2017г., доказателства за реалното заплащане от нейна страна на наемните вноски за периода на действие на договора, както и доказателства относно реалното ползване от нейна страна на недвижимия имот – предмет на въпросния договор за наем.

В нарочна от молба от 18.05.2022г., г-жа С. представя посоченият договор за наем, страна по който обаче, като наемател не е тя а синът и – К. Г., пълнолетен към датата на сключване на договора. На второ място, представя и извлечения от получени плащания от дружеството А. Е. чрез платформата „И.“, в полза на Г. Г., който е неин съпруг. На трето място представя приемо-предавателен протокол „за връщане на В. тв оборудване“, който е подписан от самата нея.

Всъщност, така представените доказателства не могат и не позволяват да се установи, че г-жа С. на която се е следвало плащането по Н.А. реално е владеела недвижимият имот като наемател. Наемател, очевидно е бил синът и – зрял, пълнолетен и в този смисъл – достатъчно дееспособен да може да сключва договор за наем за своите нужди и цели. В тази връзка следва да се приеме, че той, а не жалбоподателката е наемател на процесния имот. Успоредно с това, органите по приходите безспорно приемат, че синът на жалбоподателката е бил без работа за определен период, като през това време същият е бил на издръжка на родителите си. Времето на безработица обаче/респ. издръжката му от родителите/, първо не покрива целият ревизиран период, и второ – би било отвъд смисъла на правната норма да се приеме, че сключеният от него договор за наем е проявна форма на тази именно издръжка от родителите му.

Посочените обстоятелства налагат еднозначно извода за получени от жалбоподателката целеви средства, които, като неразходвани с оглед предназначението им, имат характера на допълнително, извън основно дължимото по НА, възнаграждение. Като такова същите безспорно подлежат на деклариране, а неизпълнението на задължението по чл.50 ЗДДФЛ, налага и извода за законосъобразно преминаване от страна на органа към ревизия по чл. 122 ал.1 т.2 ДОПК.

В заключение на тази част, следва да се посочи, че като е налице единствено сключен договор за наем от страна на синът на жалбоподателката, без да са представени доказателства тя самата да е била наемател за периода за който е получавала обезщетителни плащания по Н.А. то следва да се приеме, че плащанията към нея от страна на [фирма] не са били целеви, обезщетителни плащания, а имат характер на получен и недеклариран доход. В този смисъл от решаващо значение за изхода от спора ще бъде преценката за наличие на предпоставки за приложение на нормата на чл.123 ал.1 от ДОПК, която настоящият състав ще извърши успоредно със следващата част на настоящето решение.

Относно основанието по чл.122 ал.1 т.7 от ДОПК:

Необосновани са изводите на органите по приходите относно наличието на несъответствие между имущественото състояние на жалбоподателката и получените от нея доходи.

На първо място и във връзка с декларираните от лицето, непризнати от органите по приходите налични средства в размер на 20 000лв. към 01.1.2015г., нарастващи до 23 280 към 01.01.2019г., следва да се отбележи, че липсват мотиви защо органа не признава същите, след като ревизията обхваща само периода от 01.01.2015г. до 01.01.2019г. и в този смисъл приходите и разходите на лицето от предходни години не са изследвани, нито му е поискано обяснение.

Очевидно е, че за посоченият четиригодишен период лицето е декларирало увеличаване на спестяванията с 3 280лв., т.е. от 20 000 в началото до 23 280лв. в края. В този смисъл напълно логично е спестяванията да са с произход – събитие настъпило преди началото на ревизираният период. Казано иначе – за спестяванията давност няма и при липса на деноминация сумата би могла да стои непокътната неопределен период от време. Още повече – при наличие на признати доходи от наем и признати доходи от пенсия покриващи нуждите на семейството.

Така, с декларация от 07.05.2021г., Й. С. декларира, че спестените към 01.01.2015г. средства са от продажба на наследствени недвижими имоти, находящи се в кв.Б. с висока пазарна цена и наем на магазин на бул. В., който отдава вече 30год. От 1898г. има развод със съпруга си, но от 1993г. отново живее с него на семейни начала, като той поема всички битови сметки – комунални услуги, изхранване на семейството, като семейството им живее икономично, тъй като е от поколението, което е научено на пестеливост. Успоредно с това, твърди, че до 2010г. е била работещ и е получавала немалка заплата. Документи с които да установи въпросните обстоятелства не пази, тъй като за някои от тях са минали повече от 30г.

Видно от приложените по делото изпращани от органите по приходите искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица, всичките искания обхваща информация за периода от 01.01.2015г., т.е. от началният период в обхвата на ревизията. Обстоятелство, само по себе си изключващо смисъла и значението на думата „спестявания“, тъй като спестяването предполага нещо

получено на по-ранен етап и спестено, т.е. налично и неизразходвано към настоящият. В този смисъл органа или следва да приеме наличието на спестявания, или да отрече съществуването им изобщо. В този смисъл акта разкрива необоснованост и вътрешна противоречивост.

На следващо място, видно от приетото и неоспорено от страните, по делото, заключение на вещото лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза се установява, че за 2015г. и 2016г. не е налице превишение на разходите спрямо приходите на г-жа С..

Досежно констатираното несъответствие за 2017г.,2018г. и 2019г. след анализ на Ревизионния доклад от извършената ревизия по отношение на съпруга на жалбоподателката – Г. Г. и декларираниите от него суми за издръжка на трети лица – синът им К. Г., както и декларираниите суми за издръжка на съвместното домакинство с Й. С., се установява необходимост от корекция на паричния поток от жалбоподателката, като същият, след корекция, не разкрива превишаване на разходите над приходите. Всъщност, в своето решение, директора на дирекция ОДОП посочва, че декларираниите от Й. С. суми за издръжка на трети лица следва да се отнесат в приход на г-н Г., ако това не е сторено. Неясно обаче защо органите по приходите са склонни да отнесат сумите за издръжка на трети лица от г-жа С. в приход на Г. Г., а не да отнесат извършените от Г. Г. разходи за издръжка на трети лица в приход на г-жа С.. Още повече, когато по отношение на г-н Г. вече е налице приключило производство.И още повече, когато са налице данни, че г-н Г. реално е заплащал голяма част от разходите за общото домакинство и за издръжка на трети лица – синът им.

Като продължение - процесно обжалваният ревизионен акт обаче въобще не съдържа съпоставка между паричните потоци на двете лица, нито анализира така изложените обстоятелства. Обстоятелство, което е задължително след като органите по приходите сами приемат, че двете лица са живеели съвместно, в общо домакинство и за определен период са издържали и трето лице – общият им син, поради безработица.

Видно, от данните по делото е, че Г. Г. е депозирал възражение, с което декларира в хода на ревизионното производство по отношение на него самият, сумите за издръжка на съвместното домакинство с Й. С., както и сумите за издръжка на трети лица – техният син. Факта, че посочените суми са съотнесели веднъж като разход на г-жа С., а отделно от това и като разход на бившият и съпруг и настоящ член на домакинството г-н Г., налага извода, че едни и същи средства са послужили като основание за преценка за наличието на превишение на разходи над приходи, респ. като основание за преминаване към ревизия при особени случаи по чл.122 от ДОПК, в която органите по приходите в условията на обърната доказателствена тежест не са изследвали в пълнота всички относими към спора обстоятелства.

И доколкото законосъобразността на РА издаден на Г. Г. не е и не може да бъде предмет на настоящето производство, то неяснотата относно дължимата съпоставка между средства изразходвани от единият и другият по отношение на общото домакинство и по отношение на техният син, налага извода за незаконосъобразност на оспорваният акт. Всъщност, като се приеме, че Г. е издържал общото домакинство и синът им, то сумарното изражение на средствата на жалбоподателката не би разкрило превишение на разходите над приходите, независимо от получените плащания от страна на [фирма].

Успоредно с това и от заключението на вещото лице по назначената

съдебно-счетоводна експертиза се установява, че разходите на комунални услуги /ВиК и електричество/ на домакинството в периода 11.04.2017г. – 11.01.2021г. са заплащани директно от фирма [фирма], докато за 2015г. и 201г разходите на електричество са заплащани от Г. Г. /данни за ВиК за периода няма/. В този смисъл паричният поток и извършваните от г-жа С. разходи следва да придобие различно от отразеното в РА.

По аргумент от чл. 124, ал. 2 ДОПК основанието по чл. 122, ал. 1 ДОПК следва да е подкрепено от събраните доказателства, за да се презумира, че фактическите констатации в РА са верни до доказване на противното. В настоящият казус посоченото от органите по приходите основание по чл.122 ал.1 т.7 е разколебано по силата на насрещното доказване.

Само обосноваването констатации на ревизионен акт, издаден в производство по чл. 122 и сл. от ДОПК могат да се ползват с презумпция за верност, но не и необосноваването./ виж Решение № 5035 от 20.04.2021 г. на ВАС по адм. д. № 615/2021 г./.

Ясно изразената от вещото лице съпоставка на паричните потоци при съотнасяне на разходите от Г. Г. и Й. С. за издръжка на домакинството и трети лица, както и за заплащане на комунални услуги, неизвършена от органите по приходите, налагат извода за липса на предпоставки за приложение на разпоредбата на чл.122 ал.1 т.7 от ДОПК, както и на чл.123 ал.1 т.2 от ДОПК.

Безспорно и по силата на чл.124 ал.2 от ДОПК, в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 ДОПК, 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.

Успоредно с това и съгласно чл. 123 ал.1 т. 2 от 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 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.

Относно наличието на предпоставки по чл.123 ДОПК и определеният размер на данъчната основа на жалбоподателката:

Съгласно нормата на чл.123 ал.1 т.2 от 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 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. Това е и възприетото от органите по приходи основание за определяне размера на данъчната основа на ревизираното лице.

В рамките на производството по административно обжалване обаче решаващият орган – директора на дирекция ОДОП променя дадената правна квалификация, като подчертава изрично, че за посочените периоди – 2017г. и 2018г., а в диспозитива на решението си – и 2019г., че не е налице несъответствие – недостиг на парични средства, респ. ревизията следва да се извърши по материалния закон а не в

хипотезата на „особени случаи“. В тази връзка извършва преквалификация на правното основание като определя облагаемият доход съобразно нормата на чл. 35 т.6 ЗДДФЛ.

Извършената от директора дирекция ОДОП преквалификация е правилна и в съответствие с правомощието му по чл.155 ал.2 ДОПК. Върховния административен съд е имал възможността да подчертае, че по чл. 155, ал. 2 ДОПК решаващият орган може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част. Цитираната разпоредба позволява на решаващия орган при осъществяване на контрола за законосъобразност на РА по жалба по административен ред да преквалифицира спорното право като определи приложимите правни норми. / виж Решение № 14891 от 12.11.2013 г. на ВАС по адм. д. № 2951/2013 г./

В процесният казус размера на задълженията е определен на базата на недеklarираниите получени от [фирма] суми. При несъмнената установеност на същите и при вече установеният факт на недеklarираност на посочените суми/виж по-горе/, то същите безспорно се квалифицират съобразно хипотезата на чл.35 т.6 ЗДДФЛ.

Следва да се допълни, че ако органите по приходите се бяха позовали на презумпцията по чл. 122 ал.1 т.2 ДОПК и данъчната основа бе определена съобразно материалния закон, то акта би бил незаконосъобразен, така както следва и от Тълкувателно решение № 11 от 3.12.2021 г. на ВАС по т. д. № 3/2020 г.

Извършената от директора дирекция ОДОП преквалификация обаче, която ВАС изрично приема за законосъобразна, налага извода за неоснователност на депозираната жалба.

С оглед изхода на делото и своевременно заявената претенция от ответната страна за присъждане на направените в производството разноски съдът намира, че такива се дължат от жалбоподателя, съобразно нормата на чл. 161, ал. 2, изр. 2 и 3 от ДОПК вр. чл. 8, ал. 1, т. 2 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и в размер на 360/триста и шестдесет/ лева.

Поради това и на основание чл. 160 ал.1, предл. ч от ДОПК, Административен съд София-град, Трето отделение, 74 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Й. С., ЕГН [ЕГН], [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт №Р-22221720007288-091-001/04.08.2021 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията и Б. С. К. – ръководител на ревизията, изменен с Решение № 1710 от 08.11.2021г. на и.д. директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С..

ОСЪЖДА Й. С., ЕГН [ЕГН], [населено място], [улица] да заплати на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 360/триста и шестдесет/ лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния

административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

Препис от настоящето решение да се изпрати на страните.

СЪДИЯ: