

РЕШЕНИЕ

№ 5195

гр. София, 07.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 15.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **7409** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по реда на чл.156 и сл. от Данъчноосигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано въз основа на жалба от И. П. Н. с ЕГН: [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], ж.к. "Х. Д.", [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22002218002024-091-001/ 12.11.2018 г., издаден от И. М. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии”, възложил ревизията, и А. Л. И. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 751/02.05.2019 г. на Директора на дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП, с който са установени допълнителни задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за ревизираните периоди общо в размер на 40 576,76 лв. и съответни лихви за забава в размер на 15 105,38 лв.

В жалбата се твърди, че ревизионният акт е неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила. Органите по приходите били тълкували определени факти и обстоятелства по начин, който противоречи на правилата на формалната и правна логика и това е довел до едно незаконосъобразно определяне на публични задължения за данъчнозадълженото лице.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. Б. с пълномощно по делото, които поддържа жалбата, претендира направените по делото

разноски и представя писмени бележки.

Ответникът, редовно уведомен, се представлява се от юрк. Б., която счита, че решението е законосъобразно и иска присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

От събраните по делото доказателства, преценени поотделно и в тяхната съвкупност, съдът установи от фактическа страна следното:

Жалбата е подадена пред надлежен съд от легитимирано лице, срещу което е издаден процесният РА, в законоустановения по чл.156 ал.1 от ДОПК срок, налице е правен интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002218002024-020-001/ 05.04.2018 г., връчена на 17.04.2018 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22002218002024-020-002/ 13.07.2018 г., издадени от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на И. П. Н. за установяване на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г. и задълженията по ЗДДС за данъчните периоди м. 12.2013 г., м. 10.2014 г., м. 06.2015 г., м. 04.2016 г. и м. 08.2016 г. Посоченото лице е оправомощено със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002218002024-092-001/ 12.10.2018 г., връчен на ревизираното лице на 15.10.2018 г. Задълженото лице, в срока и на основание чл. 117 ал. 5 от ДОПК, не е подало писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията е приключила с РА №Р-22002218002024-091-001/12.11.2018 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Ревизионното производство е образувано в изпълнение на Решение № 452 от 27.03.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен Ревизионен акт №Р-22220617001938-091-001/ 05.01.2018 г. и административната преписка е върната за провеждане на ново ревизионно производство за горепосочените данъчни периоди, съобразно указанията в мотивите на решението.

В хода на ревизионното производство органът по приходите констатира, че И. П. Н. бил местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ, което е данъчно задължено на основание чл. 6 от ЗДДФЛ за доходите си от източници в България и от чужбина. За периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г. И. П. Н. бил със статут „неженен“ и имал три непълнолетни деца. Н. регистрирал ЕТ „ТОП СТРОЙ – И. П.“ с ЕИК[ЕИК] по фирмено дело № 6137/ 2000 г. Търговецът не бил пререгистриран в Търговския регистър, поради което е с прекратена регистрация считано от 01.01.2012 г.

С Протокол № 1234785/14.09.2018 г. били приобщени доказателства, събрани при извършена проверка за съпоставка на имущество и доходи за 2012 г. на И. П. Н., в

която са анализирани източниците на доходи и разходите на физическото лице, приключила с Протокол № ПФ-22220616000552-073-001/ 31.03.2017 г.

Ревизиращият орган е връчил на И. П. Н. Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002218002024-040-001/16.04.2018 г., с което са изискани подробни доказателства относно източниците на доходи, притежаваното движимо и недвижимо имущество, открити банкови сметки, разполагаеми парични средства и пр. В отговор частично били представени документи.

Извършени били насрещни проверки на други задължени лица, поискани са документи, сведения и писмени обяснения от трети лица и др., описани подробно на страници 4 – 9 в РД.

Ревизиращите констатирани, че за периодите, обхванати от ревизията, И. П. Н. не е подавал годишни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите установили, че през ревизираните периоди лицето не е получавало доходи от трудови правоотношения, от упражняване на свободни професии, от извършване на услуги с личен труд, от отдаване на движимо и/ или недвижимо имущество под наем, от участие в търговски дружества, кооперации и граждански дружества, от стипендии, издръжки, помощи, прехвърляне на права или имущество.

В хода на ревизията, на ревизираното лице е връчено Уведомление по чл. 124 от ДОПК с №Р-22002218002024-113-001/10.10.2018 г., с което е известно, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК, съответно годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и основата за облагане по ЗДДС ще бъде определени по реда на чл. 122 - 124 от ДОПК. Връчено е също Уведомление по чл. 17 от ДОПК с №Р-22002218002024-139-001/ 10.10.2018 г., както и ИПДПОЗЛ с №Р-22002218002024-040-002/ 10.10.2018 г. С ИПДПОЗЛ е изискана информация относно имуществото, всички източници на доходи, приходи, източници на формиране на собствения капитал, източници на безвъзмездно финансиране на стопанската дейности, участие в управителни и надзорни органи на юридически лица, чрез попълване на декларация, обр. Кд-14 за ревизирания период по приложен образец. В отговор доказателства не са представени.

Извършена била съпоставка между приходите и разходите на ревизираното лице за всяка от годините, обхванати от ревизията. Установено било, че няма несъответствие между размера на доходите, придобитото имущество и разходите на лицето. За всяка година приходите надвишавали доказаните разходи.

Ревизиращите констатирани, че с Нотариален акт /НА/ № 60, рег. № 1925/ 12.06.2012 г., на И. П. Н. било учредено право на строеж на поземлен имот, пл. № 651 с площ 355 кв. м., с идентификатор № 68134, находящ се в [населено място], [улица], с материален интерес 119 178,20 лв., срещу задължението на лицето да построи със собствени сили и средства или чрез наети от него трети лица, подробно описани в Раздел I на акта, обекти, за които собствениците - учредители взаимно са си учредили и запазили правото на строеж и да им ги предаде с удостоверение за въвеждане в експлоатация.

След изграждане на сградата, през периода от 02.07.2012 г. до 04.08.2016 г. И. П. Н. извършвал продажби на право на строеж и на недвижими имоти.

С оглед установяване пазарните цени на продадените от лицето имоти, ревизиращият екип и в изпълнение на указанията, дадени с Решение № 452/ 27.03.2018 г. на

директора на дирекция ОДОП С., възложил на основание чл. 60, ал. 1 от ДОПК експертиза с Акт № Р-22002218002024-01-001/03.08.2018 г. на лицензиран оценител. Такава е извършена от М. И. П., резултатите от която са разгледани и анализирани. Експертизата установила следните пазарни цени за всяка една продажба:

1. По НА № 81, том I, рег. №2443, дело №75/ 26.07.2012 г. - гараж № 2 от 25,18 кв. м. – 7 872,88 лв. без ДДС или 9 447,46 лв. с ДДС, при деклариране от лицето 3 000,00 лв.;
2. По НА № 69, том I, рег. №2101, дело № 63/ 02.07.2012 г. - апартамент № 2 с площ 72,96 кв. м. и прилежащо мазе -53 709,37 лв. без ДДС или 64 451,24 лв. с ДДС, при деклариране от лицето 31 120,00 лв.;
3. По НА № 74, том I, рег. № 2283, дело № 68/ 12.07.2012 г. - апартамент № 3 с площ 69,08 кв. м. и прилежащо мазе – 50 853,12 лв. без ДДС или 61 023,74 лв. с ДДС, при деклариране от лицето 10 270,80 лв.;
4. По НА № 80, том I, рег. № 2442, дело №74/ 26.07.2012 г. - офис № 2 от 29,96 кв. м. и склад № 2 от 21,54 кв. м. – 27 440,48 лв. без ДДС или 32 928,58 лв. с ДДС, при деклариране от лицето 9 000,00 лв.;
5. По НА № 14, том II, рег. № 114, дело № 144/ 09.12.2013 г. - апартамент № 1 с площ 68,67 кв. м. и прилежащо мазе – 41 024,64 лв. без ДДС или 49 229,57 лв. с ДДС, при деклариране от лицето 50 000,00 лв.;
6. По НА №(не се чете), том I, рег. №(не се чете), дело №(не се чете) от 08.10.2014 г. - апартамент № 5 с площ 69,08 кв. м. и прилежащо мазе – 69 366,90 лв. без ДДС или 83 240,28 лв. с ДДС, при деклариране от лицето 41 749,10 лв.;
7. По НА № 117, том I, рег. №3030, дело № 102е/ 16.06.2015 г. - апартамент № 7 с площ 62,23 кв. м. и прилежащо мазе – 49 500,32 лв. без ДДС или 59 400,00 лв. с ДДС, при деклариране от лицето 49 500,00 лв.;
8. По НА № 106, том I, рег. № 2567, дело № 69/ 27.04.2016 г. - офис № 1 и склад № 1 с площ 51,50 кв. м. – 32 764,88 лв., при деклариране от лицето 37 000,00 лв.;
9. По НА № 13, том II, рег. № 4809, дело № 147/ 04.08.2016 г. - гараж № 1 от 20,75 кв. м. – 10 227,04 лв. без ДДС или 12 272,45 лв. с ДДС, при деклариране от лицето 12 000,00 лв.

В резултат на извършената експертиза били установени съществени разлики между цените, посочени в нотариалните актове за продажба на по-голяма част от недвижимите имоти и пазарните цени, определени с експертизата. Съгласно указанията, дадени с Решение № 452/27.03.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., цените на процесните имоти били определени в диапазон. В тази връзка ревизиращите органи са приели за пазарна стойност долната граница от експертизата за продажни цени на недвижимите имоти. Отделно приходните органи са изтъкнали, че лицето не е декларирано така извършените продажби. Съгласно горното същите са приели, че са установени по категоричен начин обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК, а именно до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация и са налице данни за укриване на доходи. С оглед спазване на процедурата по чл. 124 от ДОПК, органът по приходите е връчил на лицето Уведомление с изх. №Р-22002218002024-113-001/10.10.2018 г. за определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК, както и Уведомление № Р-22002218002024-139-001 от 10.10.2018 г. по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК, заедно с ИПДПОЗЛ №Р-22002218002024-040-002/10.10.2018 г. В тази връзка ревизиращият екип и извършил анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, в т.

ч. тези по т. т. 1, 2, 3, 4, 7, 8, 10, 14, 15 и 16.

След анализ на представените доказателства, ревизиращите приели и заключили, че предметът и обемът на дейността на ревизираното лице го определят като търговец по смисъла на чл. 1 от Търговския закон (ТЗ). Според тях, щом с аргумент по чл. 1, ал. 3 от ТЗ сделките са търговски за лицето (чл. 286, ал. 1 от ТЗ), то са приложими правилата на търговските сделки и без купувачът да е търговец (чл. 287 от ТЗ). Следователно доходите от стопанска дейност на физическо лице - търговец, което не е регистрирано като ЕТ, се облагали по реда на чл. 26, ал. 1 - 5 от ЗДДФЛ, предвид препратката към чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. Предпоставките по чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, изискващи доходите от продажби на недвижими имоти да се облагат по реда приложим за ЕТ, били две – да са получени доходи от стопанска дейност и физическото лице да е търговец, по смисъла на ТЗ, макар и да не е регистрирано като такова. Съгласно чл. 1, т. 14 от ТЗ, качеството търговец се определяло от вида на извършваната дейност и конкретно дали е извършване по занятие на покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба. Предвид данните за извършените продажби на недвижими имоти, органите по приходите са достигнали до извод, че покупката на същите е била с търговска цел, която цел преимуществено е осъществена. Същевременно нямало данни ревизираното лице да е извършвало друга облагаема дейност в периода и да е получавало доходи от други източници, т. е. основното му занятие било дейност по покупко-продажба на имоти. Самите сделки били многобройни, имащи траен характер и са извършени през продължителен период от време, поради което същите били насочени към реализиране на икономическа изгода и нямат случаен характер.

Ревизиращият екип определил данъчната основа по ЗДДФЛ за реализираните продажби на лицето за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г., като върху размера на извършените продажби по пазарни цени начислил данък в размер на 15 на сто, на основание чл. 48 от ЗДДФЛ. Данъчната основа за всяка ревизирана година била определена по реда на чл. 122 от ДОПК - в размер на недекларираните приходи от продажби на право на строеж и на недвижими имоти, съгласно изготвената експертиза. За 2012 г. е определена данъчна основа в размер на 139 875,85 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 20 981,38 лв. За 2013 г. е определена данъчна основа в размер на 41 024,64 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 6 153,70 лв. За 2014 г. е определена данъчна основа 69 366,90 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ 10 405,04 лв. За 2015 г. е определена данъчна основа 49 500,32 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ 7 425,05 лв. За 2016 г. е определена данъчна основа 42 991,92 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ 6 448,79 лв. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ, за невнесения в срок данък били начислени лихви за просрочие.

В частта по ЗДДС са направени аналогични заключения, предвид събрания доказателствен материал. За ревизираните периоди И. П. Н. нямал регистрация по ЗДДС. Органът по приходите е приел, че за периода от 14.07.2012 г. до 31.12.2016 г. същият е извършвал търговия с недвижими имоти, конкретно посочени по-горе. Съгласно чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, данъчно задължено лице било всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Ал. 2 от същия член определяла като независима икономическа дейност, дейността на лицата, предоставящи услуги, както и упражняването на свободна професия, а изречение второ разширявало кръга на дейностите, като включвало и

такива, осъществявани редовно или по занятие срещу възнаграждение. В ЗДДС липсвала легална дефиниция на понятието „Дейност, извършвана редовно или по занятие“. В конкретния случай се имало предвид, че лицето е превърнало тази дейност в източник на постоянен доход, тъй като системно, с цел придобиване на доход, то е извършвало определени дейности в свой частен интерес. Системността се проявявала, както чрез системно /регулярно/ получаване на доходи, така и чрез продължителност и/ или многократност на действията (дейностите). Според органите по приходите, видно от посочените законови текстове, в обхвата на данъчно задължените лица по ЗДДС попадали физическите лица в случаите, при които извършваната от тях дейност отговаря на критериите за независима икономическа дейност по ал. 2 на чл. 3 от ЗДДС и не е в изключенията на ал. 3 на същата разпоредба. В случая И. П. Н. е извършвал търговия с недвижими имоти, т. е. осъществявал е независима икономическа дейност и е данъчно задължен по този закон. Извършваните сделки не попадали в обхвата на глава четвърта „Освободени доставки и придобивания“, следователно били облагаеми по реда на чл. 12 от ЗДДС и следвало да бъдат включени в облагаемия оборот по смисъла на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно изискванията на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, всяко лице с облагаем оборот 50 000,00 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12-последователни месеца преди текущия месец, било длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. За И. П. Н. било налице задължение за задължителна регистрация по ЗДДС, на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, към 14.09.2012 г., тъй като облагаемият оборот за последните 12 месеца преди текущия надвишавал 50 000,00 лв. към м. 07.2012 г. - 134 473,09 лв. Задълженото лице не е подало заявление за регистрация по ЗДДС въпреки, че е било длъжно да подаде заявление в срок до 14.08.2012 г., на база достигнат облагаем оборот към м. 07.2012 г.

Ревизиращият орган е посочил, че за определяне на данъчните задължения на лицето, в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация, намирала приложение разпоредбата на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС. Съгласно същата, лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя: 1. За периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите и 2. За периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. Съгласно чл. 102, ал. 4 от закона, задълженията за ДДС се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК. В конкретния случай лицето попадало в хипотезата на чл. 102, ал. 3, т. 2 от ЗДДС. Органите по приходите са определили данъчната основа на доставките по ЗДДС по реда на чл. 122 от ДОПК, като са приели за такава пазарната цена на продадените имоти съгласно извършената експертиза. Върху установените данъчни основи са начислили ДДС в размер на 20%, съгласно чл. 66, ал. 1 от ЗДДС. Определили са данък за месеците, в които са осъществени продажбите на недвижими имоти, както следва: за м. 12.2013 г. - 8 204,93 лв.; за м. 10.2014 г. - 13 873,38 лв.; за м. 06.2015 г. - 9 900,06 лв.; за м. 04.2016 г. - 6 552,98 лв. и за м. 08.2016 г. - 2 045,41 лв. За закъснението

са начислени лихви за просрочие.

Жалбоподателят възразил срещу РА, искайки изцяло отмяната му като незаконосъобразен, немотивиран и необоснован, издаден в нарушение на ЗДДФЛ, ЗДДС и ДОПК. Оспорил прилагането на разпоредбите на чл. 122 и следващи от ДОПК. Сочил, че Уведомлението по чл. 124 е връчено на 24.10.2018 г. – след датата на съставяне на РД (12.10.2018 г.). Твърди, че при определяне на задълженията му не са взети предвид редица извършени от него разходи. Намира РА, в частта досежно ЗДДФЛ за нищожен, тъй като е третиран като търговец. В този смисъл намира и приложената ставка за облагане с ДДФЛ, в размер на 15% за неправилна. Оспорва и начислените му лихви по допълнително установените задължения за този данък. Счита, че определените му задължения за ДДС са постановени в нарушение на материалния закон, тъй като не бил извършвал независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, нито сделки по занятие. Поради тази причина не бил имал и задължение за регистрация по реда на чл. 96, ал. 1 от закона. Съобщава за нарушения при експертизата, тъй като не били отчетени етапите на завършеност на предлаганите имоти, както и не ставало ясно дали определените пазарни цени се отнасят за продажба на право на строеж или на готови завършени жилища. В заключение моли актът да бъде отменен.

Съгласно установената фактическа обстановка и изразените от участниците в производството становища, административната инстанция намира за законосъобразно следното:

По отношение направените възражения за допуснати процесуални нарушения при определяне на задълженията по реда на чл. 122 от ДОПК, решаващия орган намира същите за неоснователни. Жалбоподателят посочил, че РД №Р-22002218002024-092-001/ 12.10.2018 г. е съставен преди изтичането на 14-дневния срок за представяне на изискваните доказателства, който съгласно датата на връчване на Уведомление по чл. 124 от ДОПК с №Р-22002218002024-113-001/10.10.2018 г. и ИПДПОЗЛ с №Р-22002218002024-040-002/10.10.2018 г., изтича на 24.10.2018 г. Предходното според лицето преклудира възможността му да реализира правото си на защита. Действително, видно от приложените по преписката разписки за връчване на цитираните уведомления и ИПДПОЗЛ, същите са връчени на лицето на 15.10.2018 г., т. е. преди изтичане на 14-дневния срок, указан в чл. 124, ал. 1 от ДОПК. В случая следвало да се има предвид, че изпращането на уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК пораждало право на ревизираното лице да представи доказателства и да изрази становище по аргумент на разпоредбата на чл. 124, ал. 1 от ДОПК, съответно и задължение да декларира обстоятелствата по чл. 124, ал. 3 от ДОПК. Неспазването на 14-дневния срок не е преклудирало правото на ревизираното лице да представи доказателства и да изрази становище относно избория от органите по приходите ред за извършване на ревизия. Отделно от това, дори условно да се приемело, че е допуснато нарушение при връчването на уведомлението по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, то не било от такова съществено значение, което самостоятелно да води до незаконосъобразност на процесния РА. В случая жалбоподателят е имал възможността, както с възражението срещу

ревизионния доклад, така и при оспорване на ревизионния акт по административен ред да ангажира доказателства и по този начин да реализира в пълнота правото си на защита. В този смисъл била и трайната практика на ВАС, в т. ч. Решение №2263/22.02.2017 г. по адм. дело №15341/2014 г. на ВАС; Решение №122/07.04.2014 г. по адм. дело №7108/2013 г. на ВАС; Решение №13908/06.11.2012 г. по адм. дело №15135/2011 г. на ВАС; Решение №13911/16.11.2017 г. по адм. дело №10245/2016 г. на ВАС и др.

Отделно, следвало да се има предвид факта, че настоящата ревизия е втора, тъй като е в изпълнение на Решение №452/ 27.03.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен Ревизионен акт №Р-22220617001938-091-001/ 05.01.2018 г., съответно на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК административната преписка е върната за провеждане на ново ревизионно производство за процесните данъчни периоди. В тази връзка следва да се има предвид, че независимо от връщането на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК, с втората ревизия не се поставяло начало на ново ревизионно производство, а се възстановявала висящността на производството по издаване на отменения с решението ревизионен акт. В случая, още в първото ревизионно производство приходните органи са констатирани основания за облагане по особения ред съгласно чл. 122 от ДОПК след анализ на първоначално събраните доказателства, в т. ч. и тези събрани в хода на извършената проверка за съпоставка на имущество и доходи за 2012 г., приключила с Протокол №ПФ-22220616000552-073001/31.03.2017 г., приобщен към настоящата ревизия с Протокол №1234785/14.09.2018 г.

По същество на спора, РО намира за законосъобразно следното:

На първо място следвало да се има предвид, че разпоредбите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК регламентират издаването на РА при особени случаи, като осигуряват на органите по приходите правна възможност при наличието на определени обстоятелства и спазвайки определени законови изисквания да определят данъчна основа за облагане с преки и косвени данъци, а оттам и данъчните задължения по реда на съответния материален закон. Същите са създадени за уреждане на процедурата за определяне на данъчната основа в случаите, когато, в резултат на поведението на задълженото лице, обективно това не може да стане, като същевременно се гарантира изпълнение на регламентираното в чл. 3, ал. 1 от ДОПК основно начало за обективност в ревизионното производство.

С оглед императивния характер на данъчните норми, органите по приходите не могат да определят по своя преценка конкретния размер на дължимия данък, освен ако случаят не попада в изрично регламентираните от закона хипотези. Ревизия по чл. 122 от ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1, като същите не се намират в отношение на кумулативност, а на алтернативност, което означавало, че наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. Очевидно е, че след като били налице предпоставките, посочени в ал. 1 или поне на една от тях, не можело да се реализира конкретния фактически състав от материалния данъчен закон, предпоставящ прилагането на последния. Понеже тези

предпоставки представлявали действия или бездействия на данъчния субект с оглед общия принцип, че никой не може да черпи права от собственото си виновно поведение, законодателят е приел, че определянето на облагаемата основа в тези случаи, ще се извършва от органа по приходите. Механизмът и редът, който следва да се спазва от страна на ревизиращия орган при ревизии от този род е регламентиран в ал. 2 на чл. 122 и ал. 1 на чл. 124 от ДОПК, като целта на законодателя е да се постигне обективност и достоверност при определяне правата, задълженията и отговорността на данъчните субекти.

В случая несъмнено било доказано обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК - до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация. Лицето е извършвало облагаеми сделки по продажба на недвижими имоти, данъкът за които се декларира по съответен надлежен ред. Декларации не са подавани. Доказано било и обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - налице са данни за укрита приходи (доходи). При това положение, за определяне на данъчната основа се анализират относимите обстоятелства по ал. 2 на чл. 122, като ревизиращите правилно са взели предвид тези по т. 1 - вида и характера на фактически осъществяваната дейност, по т. 2 - платените данъци, мита, такси, вноски и други публични вземания, по т. 3 - движението и остатъците по банковите сметки, по т. 4 - официалните документи и документите с достоверни данни, по т. 7 - капитала и пазарната цена на придобитите имуществва, по т. 8 - brutните приходи/ доходи (оборота), по т. 10 - сключените договори от лицето във връзка с осъществяване на дейността му, по т. 14 - обичайния размер на разходите за живот, издръжка, обучение и пр., по т. 15 - получените и извършените доставки и по т. 16 - други доказателства, които могат да послужат при определянето на основата.

АО кредитирал извършената в хода на ревизията експертиза като годно доказателствено средство. Същата била надлежно възложена по реда на чл. 60 от ДОПК и в изпълнение на указанията, дадени с Решение №452/27.03.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С.. Заключение е изготвено от лицензиран експерт - оценител, притежаващ нужното образование и практически опит в съответната област, вписан в списъка на експертите от изпълнителния директор на НАП, съгласно чл. 61, ал. 1 от ДОПК. Експертната е оценила точните обекти, използвайки необходимия инструментариум съгласно съобразно разпоредбите на приложимата Наредба №9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от Министерството на финансите /обн. ДВ. бр. 70 от 29.08.2006 г./ Видно от констативно-съобразителната част на експертната, при изготвянето на същата са използвани метода на увеличената стойност- за складове, съответно метода на сравнимите контролирани цени за останалите имоти. В тази връзка са взети предвид и избрани реални сделки /външни неконтролирани сделки/ и други индивидуализирани и действително осъществени продажби.

При съпоставяне на данните за неконтролираните сделки при този метод са посочени конкретни данни за предлагани сходни обекти в близост до оценяваните имоти. За целта били съобразени състоянието, местоположението, функционалността, пазарната адекватност на

сравняваните обекти и условия на сделката. В тази връзка вещото лице е посочило критерии за извършените корекции по коефициент, /напр. място, характеристика, пазар, време/, както и за неговото определяне като размер. Също така, с настоящата експертиза е определен диапазон /редица от пазарни стойности/ на цените на съответните имоти и СМР. В случая приходните органи обективно са приели за пазарна стойност долната граница от експертизата за продажни цени на недвижимите имоти, представени в табличен вид на стр. 20-21 от заключението.

Предвид горното се налагал извод, че единственият източник на доходи на И. П. Н. през ревизираните периоди е продажбата на процесните недвижими имоти. Лицето нямало други доходи. Следвало да се отбележи, че в настоящия случай не става въпрос за инцидентно закупен имот, който впоследствие е продаден, а за изграждане на цяла сграда, част от обектите в която са собственост на лицето, като то не ги използва за лични нужди, а за продажба и получаване на доход. Неоснователни били претенциите на ревизирания субект, че продажбата на недвижими имоти не е системно извършвана от него дейност, тъй като за 5 ревизирани години са продадени 9 обекта. А това дали са провеждани предварително търгове, дали са събирани ценови оферти и други, са обстоятелства, които не обуславят пазарния характер на продажбите. Един търговец би могъл да продава стоки и услуги и без да изпраща предварителни оферти, без да организира търгове или друг подбор на клиентите си.

В частта по ЗДДС ревизиращите органи са определили данъчната основа на доставките по ЗДДС по реда на чл. 122 от ДОПК, като са приели за такава пазарната цена на продадените имоти съгласно извършената експертиза. В тази връзка е приложена разпоредбата на чл. 102, ал. 3, т. 2 от закона, съответно е определен са данък за месеците, в които са осъществени продажбите на недвижими имоти, както следва: за м. 12.2013 г. - 8 204,93 лв.; за м. 10.2014 г. - 13 873,38 лв.; за м. 06.2015 г. - 9 900,06 лв.; за м. 04.2016 г. - 6 552,98 лв. и за м. 08.2016 г. - 2 045,41 лв.

Жалбоподателят възразява, че в случая неправилно е третиран като данъчно задължено лице, извършващо икономическа дейност по смисъла на чл. 3 от ЗДДС, във връзка с облагането му съгласно чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Счита, че в нарушение на разпоредбата на чл. 103, ал. 3, т. 2 от ЗДДС са определени задълженията за данъчен период м. 12.2013 г., тъй като изискуемият облагаем оборот в размер на 50 000,00 лв. за предходните 12 месеца не е достигнат.

Административната инстанция намира изложените възражения за неоснователни, доколкото същите касаят хипотезата за основания за дерегистрация по избор, предвидена в чл. 108, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. В тази връзка решаващият орган констатира, че към момента на извършване на ревизията не са налице и основания за задължителна дерегистрация по реда чл. 107 от ЗДДС. По тези съображения не може да се приеме тезата на задълженото лице, че поради отпадане на основанията за дерегистрация по избор, ревизираното лице следва да бъде дерегистрирано на посочените основание, а именно- изискуемият оборот за последните 12 последователни месеца преди текущия е под 50 000,00 лв.

Неоснователни са и възраженията, че с НА №1925/12.06.2012 г. е учредено

право на строеж срещу задължение за строителство, както и извършените сделки по НА №69/02.07.2012 г., НА №74/12.07.2012 г. и НА №80/26.07.2012 г. отново са с предмет – прехвърляне право на строеж, съответно същите съгласно чл. 45 от ЗДДС представляват освободена доставка, която не се включва в облагаемия оборот по чл. 96 от ЗДДС. Съгласно чл. 45, ал. 2 от ЗДДС учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка по ал. 1 до момента на издаване на разрешение на строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж. Видно от процесните нотариални актове, в т. ч. и тези, с които е учредено право на строеж, по отношение на процесната сграда е издадено Разрешение за строеж №96/28.11.2008 г., влязло в сила на 11.12.2008 г. Следователно, към момента на учредяване на правото на строеж с първия НА №1925/12.06.2012 г., възможността сделката да се третира като освободена доставка е преклудирана.

Съгласно горното, фактическите и правни заключения на ревизиращия орган при определяне на процесните задължения по ЗДДС се явявали основателни и законосъобразни, съответно РА в тази част следвало да бъде потвърден. Предходното се обосновава и с факта, че настоящата ревизия се явява втора за посочения период, поради което с оглед забраната на чл. 155, ал. 5 от ДОПК, преписката не може да бъде върната за извършване на нова ревизия. РО намира, че ревизионният акт е неправилен и незаконосъобразен в частта по прилагането на ЗДДФЛ, предвид следното:

На първо място, съгласно Решение №452/27.03.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., при новата ревизия е следвало да се изиска информация от жалбоподателя относно направените разходи във връзка със строителните работи на обект- триетажна сграда, находяща се в [населено място], [улица]. Видно от констативната част на РД, в хода на настоящата ревизия с ИПДПОЗЛ №Р-22002218002024-040-001/16.04.2018 г. от жалбоподателя е изискана информация относно направените разходи във връзка със строителните работи на посочения обект, а с ИПДПОЗЛ № Р-22002218002024-040-002/10.10.2018 г. са изискани декларации съгласно чл. 124, ал. 3 от ДОПК. Отделно, на основание чл. 57 от ДОПК са изискани документи, сведения и писмени обяснения от трети лица, в т. ч. до Столична община, [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], от които е представена информация. Получените данни са съобразени от ревизиращите при извършената съпоставка между приходите и разходите на И. П. Н. за всяка от годините, обхванати от ревизията. В тази връзка следва да се има предвид, че не е констатирано несъответствие между размера на доходите, придобитото имущество и разходите на лицето, тъй като за всяка година приходите надвишават доказаните разходи.

Жалбоподателят излага съображения, че задълженията по ЗДДФЛ върху доходите от стопанска дейност са установени като върху определената от ревизиращите данъчна основа е умножена със ставка 15% съобразно чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ. Посочва, че годишната данъчна основа на доходите на физическите като едноличен търговец /ЕТ/ е определена в чл. 28 от ЗДДФЛ и не попада в обхвата на годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, в която са включени годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36 от

ЗДДФЛ, но не и тази по чл. 28 от ЗДДФЛ. В тази връзка счита, че органите по приходите са излезли извън предметния обхват на ревизията, посочен в ЗВР – установяване на данъка върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, съответно според лицето РА се явява нищожен.

В случая приходните органи действително са установили процесните задължения като по отношение на определената данъчна основа за всеки ревизиран период по ЗДДФЛ е приложена данъчна ставка в размер на 15% съобразно чл. 48, ал. 2 от с.з. Видно от констативната част на РД, И. П. Н. с [фирма] е регистриран с ф.д. № 6137/2000 г., като търговецът не е пререгистриран в Търговския регистър и [фирма] е с прекратена регистрация от 01.01.2012 г. От друга страна, в хода на ревизията безспорно е установено, че И. П. Н. е получавал доходи от стопанска дейност като физическо лице, изразяваща се в продажбата на процесните недвижими имоти, което е единствен източник на доходи. Както бе отбелязано по-горе, в настоящия случай не става въпрос за инцидентно закупен имот, който впоследствие е продаден, а за изграждане на цяла сграда, част от обектите в която са собственост на лицето, като не ги използва за лични нужди, а за продажба и получаване на доход.

Независимо от горното, съгласно констативната част на ревизионния акт, както и в Таблица 1 от същия, органите по приходите са отразили, че определят следните размери на данък върху доходите, дължим на основание ЗДДФЛ със ставка в материалния закон – 15 на сто, т. е. данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ, върху годишна данъчна основа по чл. 17 от закона, определена по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК: за 2012 г. данък в размер на 20 981,38 лв., за 2013 г. данък в размер на 6 153,70 лв., за 2014 г. данък в размер на 10 405,04 лв., за 2015 г. данък в размер на 7 425,05 лв. и за 2016 г. данък в размер на 6 448,79 лв. със съответните лихви за просрочие.

АО намира този подход за неправилен, тъй като органите по приходите не са определили данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ върху годишната данъчна основа по чл. 17 от същия закон, респективно не са налице условия за облагане на ревизираното лице. След като не е установено превишение на разходите над приходите, видно от констатациите на оспорения РА, съответно незаконосъобразно са извършени корекции на спорните периоди. Установеният данък в конкретния случай е във връзка с реализирани от лицето доходи от търговска дейност и подлежащи на облагане на основание чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, съгласно която по реда на ал. 1-6 се облагат и доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на Търговския закон, но не е регистрирано като едноличен търговец. Следвало да се има предвид, че съгласно чл. 26, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от стопанска дейност като едноличен търговец е формираната по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ данъчна печалба, включваща и финансовия резултат от прехвърляне на предприятието на едноличния търговец без заличаване на едноличния търговец от търговския регистър. Едноличният търговец формира данъчна основа по реда на чл. 28 от ЗДДФЛ, към която се прилага ставката, определена в чл. 48, ал. 2 от закона – 15%. Данъчната основа за облагане на търговската дейност се определя по ЗКПО, т. е. формира се счетоводен финансов резултат, който представлява

разликата между реализираните приходи и извършените разходи за търговската дейност. За разлика от това данъкът по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ върху годишната данъчна основа по чл. 17 от закона е със ставка 10 на сто, а самата обща годишна данъчна основа представлява сумата от данъчните основи на всички останали доходи – от трудови правоотношения, друга стопанска дейност, наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на движимо или недвижимо имущество, прехвърляне на права или имущество, други доходи. В оспорения акт такъв данък не е установен.

Предвид изложеното РА следвало да бъде отмени като незаконосъобразен в частта по ЗДДФЛ за ревизираните периоди, като следвало да се има предвид, че не е налице процесуална пречка да бъде възложена ревизия за установяване на задължения по чл. 26 от ЗДДФЛ.

От така установеното фактическо положение съдът достигна до следните правни изводи:

С оглед изложеното и съгласно разпоредбата на чл.160 ал.2 от ДОПК съдът намира, че ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120 ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към РА е приложен и РД като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в указаните срокове.

Основният спор по настоящото производство от една страна касае определените задължения за ДДС постановени ли са в нарушение на материалния закон, тъй като според жалбоподателя той не е извършвал независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, нито сделки по занятие и поради тази причина не е имал и задължение за регистрация по реда на чл. 96, ал. 1 от закона, а от друга относно наличието на основания за извършването на ревизия по реда на чл.122 от ДОПК, в частност наличие на обстоятелства по чл.122 ал.1 т.1 и т.2 от ДОПК. В случая следва да се съобрази изискването на чл.124 ал. 2 от ДОПК, съгласно което в производството по обжалване на ревизионен акт, издаден в хода на извършена ревизия по реда на чл.122 от същия кодекс, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122 ал.1 е подкрепено от събраните доказателства. В тежест на ответника е да докаже наличието на основанията по чл.122 ал.1 от ДОПК.

Съдът намира изводите на приходните органи относно наличие на данни за укрити приходи /доходи/ през процесния период от страна на жалбоподателя за недоказани. За да определи облагаемата основа на жалбоподателя по

ЗДДС по реда на чл.122 ал. 1 и 2 от ДОПК приходната администрация е приела, че са налице данни за укрита приходи, формирани от продажби на право на строеж и на недвижими имоти, след изграждане на сградата, през периода от 02.07.2012 г. до 04.08.2016 г. по учредено право на строеж на поземлен имот, пл. № 651 с площ 355 кв. м., с идентификатор № 68134, находящ се в [населено място], [улица], с материален интерес 119 178,20 лв., срещу задължението на лицето да построи със собствени сили и средства или чрез наети от него трети лица, подробно описани в Раздел I на акта, обекти, за които собствениците - учредители взаимно са си учредили и запазили правото на строеж и да им ги предаде с удостоверение за въвеждане в експлоатация. В качеството си на физическо лице обаче жалбоподателят не е длъжен да води счетоводна отчетност, поради което не е възможно да представи доказателства, които закона не го задължава да съхранява. В тази връзка ревизионното производство е следвало да се развие по общият ред за установяване на данъчни задължения, като се установи верността на декларираните от Н. доходи, съответно данъчни задължения. Можело е да се направят насрещни проверки на купувачите на процесните недвижими имоти, за да се установи действителната цена на продажбата и дали тя е различна от декларираната в нотариалните актове. С оглед установяване пазарните цени на продадените от жалбоподателя имоти и в изпълнение на указанията, дадени с Решение № 452/ 27.03.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С. РЕ, възложил на основание чл. 60, ал. 1 от ДОПК експертиза с Акт № Р-22002218002024-01-001/03.08.2018 г. на лицензиран оценител. Такава е извършена от М. И. П., резултатите от която са описани в РА. Определянето на стойността на продадените имоти посредством възложената експертиза е необосновано, защото в ревизионния акт не се съдържат мотиви, които да обосновават констатацията на ревизиращите органи, че посочената цена в нотариалните актове е различна от получената. Извода, че са налице укрита доходи от разликата между действително получената продажна цена и записаната в нотариалните актове, се извежда от заключението на експертизата.

При определяне на пазарните цени на продадените имоти, в експертизата не е отразена разликата между обектите на анализ - изследвана е цената на имотите, но без да са взети предвид важни фактори като: етапа на завършеност на предлаганите имоти; дали определената пазарна цена се отнася до продажба на право на строеж или на готово завършено жилище. Експертът-оценител е посочил, че са ползвани пазарни аналози, но не са дадени никакви проследими данни като нотариални актове и друга търговска информация, за да се установи, че експертизата е ползвала надеждни източници при определяне на пазарните стойности /експертът използвал информация от сп. „Софийски имоти“/.

В настоящото дело с описания по – горе нотариален акт съответно собствениците на поземления имот са учредили право на строеж срещу задължение за строителство, като взаимно си учредяват и си запазват правото на строеж за построяване на триетажна жилищна сграда, на

жалбоподателя, срещу задължението да построи със собствени сили и средства или чрез наети от него трети лица и да им ги предаде с удостоверение за въвеждане в експлоатация. За целите на данъчното законодателство в описания случай е налице доставка, по която плащането е определено в услуга – изграждане на част от обектите, оставащи в собственост на прехвърлителя. Първата доставка се извлича от сделката между страните и е учредяване правото на строеж в полза на Н., а втората е строителната услуга, извършена от страна на жалбоподателя, за обектите, оставащи в собственост на физическите лица. По първата доставчик са физическите лица, а по втората – настоящият жалбоподател. Тук следва да се посочи, че без спорно от приетите по делото доказателства се установява, че още към момента на учредяване на тези права всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуга са вече известни, поради което в частност и разглежданата услуга е точно определена и стойността на тези права може да получи парично изражение. В този смисъл и при съобразяване и с разрешението, дадено в Решение от 19.12.2012 г. на Съда на Европейския Съюз, по дело С - 549/11 по описа на същия съд, че "Членове 63 и 65 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като тези в главното производство, когато в полза на дружеството са учредени права на строеж за построяването на сгради като насрещна престация за услуги по изграждането на определени представляващи недвижима собственост обекти в сградата, които дружеството се задължава да предаде в завършен вид на учредителите на правата на строеж, тези разпоредби допускат данъкът върху добавената стойност за строителните услуги да бъде изискуем от момента на учредяване на правото на строеж, т.е. преди предоставянето на услугите, щом към момента на учредяване на това право всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги са вече известни, поради което в частност и разглежданите услуги са точно определени и стойността на това право може да получи парично изражение", следва да се приеме, че правилно и законосъобразно при ревизията е прието, че във връзка с тази доставка за данъчен период оспорваният дължи ДДС на възприетото правно основание, при достигане на необходимия оборот. Спорът по делото се концентрира върху начина на определяне на основата за облагане, респективно на дължимия размер на ДДС.

Логично следва въпросът, как следва да се определи паричната стойност на учреденото право на строеж. Според постоянната съдебна практика на СЕС насрещната престация представлява субективна, т.е. действително получена стойност, а не стойност, определена според обективни критерии. Следователно, в конкретния случай, паричният еквивалент на насрещната престация за строителната услуга не е нито данъчната оценка, нито пазарната стойност на правото на строеж, нито стойността на същото посочена в нотариалния акт /такава няма в процесния случай, а е определена от Столична община/ тъй като определянето им не зависи и няма връзка със субекта, предоставящ услугата, в този смисъл и като са приели обратното

ревизиращите органи са приложили неправилно материалния закон. Съобразно критериите, посочени в т.44 и т.45 от решението по дело С - 549/11, действително получената насрещна престация за доставката на строителната услуга е измерима със стойността на разходите, които доставчикът на строителната услуга ще изразходва за построяването на обектите, които ще се предоставят на учредителя на правото на строеж, във вида, в който те са договорени в нотариалния акт. Тоест субективната стойност на правото на строеж е фактическата себестойност на обектите, които ще се изградят и предоставят от строителя на учредителя на ограниченото вещно право. В крайна сметка именно това е цената, която физическото лице очаква да получи и срещу която се е съгласило да се разпореди в полза на търговеца с притежаваните от него права на строеж.

Според чл. 124, ал. 2 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. Приложението на оборимата презумпция е обвързано с изискване наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 да се подкрепя от събраните доказателства. Освен необходимостта да се докаже наличието на основание по чл. 122, ал. 1 ДОПК друго важно условие е РА да съдържа конкретни фактически констатации и обосновани от тях изводи. Тези факти и обстоятелства следва да са установени от събраните от органа по приходите доказателства. Това значи, че ако във фактическите констатации се описват факти и обстоятелства, които не се извеждат от събраните по производството доказателства, то въпросните всъщност липсват. Това ще са едни предположения на органа по приходите за някакви хипотетично случили се събития, които не се ползват и не могат в никакъв случай да се ползват от презумпцията на чл.124, ал.2 от ДОПК. Също така фактическите констатации следва да са вътрешно непротиворечиви, при формирането на констатациите да не е налице противоречие между изводите на органа по приходите по различни въпроси.

Ревизия по чл.122 от ДОПК се извършва само 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 са регламентирани в ал.2 на чл.122 и ал.1 на чл. 124 от ДОПК. Съгласно 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, на органите на НАП е вменено задължение, 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 едно ревизионно производство се извършват редица процесуални действия, в резултат на които се събират

доказателства, които подлежат на обективна преценка и анализ. Установява се, че жалбоподателя е оказвал съдействие за изясняване на обстоятелствата по време на ревизионното производство и не е следвало производството да преминава по реда на чл. 122 от ДОПК.

Констатациите на органите по приходите не се ползват с презумпция за истинност, а следва да бъдат изградени въз основа на събрани по време на ревизията доказателства за относимите факти и обстоятелства, от значение за определяне данъчните задължения на ревизирувания субект.

Вярно е, че чл.123 ДОПК предвижда оборима презумпция за вярност, но следва да се държи сметка и за текста на чл.124, ал.2 от ДОПК, според който 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. В този случай не е така, защото правният извод на РЕ е в противоречие със събраните доказателства.

По съществото на спора следва да се има предвид, че механизмът на ДДС поставя като условие лицето да дължи данък за извършените от него облагаеми доставки, за които данъкът е изискуем, като следва да установи по несъмнен начин обема, вида и стойността на документираните СМР и проектни работи, тяхното действително изпълнение и приемане и получаването на стоките от доставчиците. Наличието на нотариални актове е достатъчно, тъй като с тях се установява съпадането на волеизявленията на страните по доставките, че са съгласни да се постигне резултата от сделката или да се продаде вещта и цената на сделката, които са съществени елементи на договора за покупко-продажба, арг. чл.183 от ЗЗД . Следва обаче да се има предвид, че е налице разлика между сделка в гражданскоправния смисъл и доставка за целите на данъчното облагане и това е причината законодателят в ЗДДС да използва понятието „доставка“ на стоки или услуги. Докато при сделката в гражданскоправния ѝ аспект е необходимо съгласие между страните за пораждане на договорения резултат, при доставката по смисъла, вложен от законодателя в ЗДДС не е достатъчно съгласието на страните по доставката, а нейното реално осъществяване - предаване на стоката или извършването на услугата. Затова и законодателят за данъчни цели в ЗДДС употребява понятието доставка, а не сделка. Това определя и предмета на доказване на страната, която счита , че са налице задължения по ЗДДС. В тази връзка съдът намира, че в ревизионния акт не се съдържат каквито и да било изводи, че жалбоподателят лично е извършил неправомерни действия, като например представяне на неверни декларации или изготвяне на нередовни документи. От представените в съдебното производство от жалбоподателя писмени документи, приети без възражения от процесуалния представител на приходните органи, се установява, че те съдържат именно такива документи, с които се доказва реалното фактическо предаване на стоките, както и последващата реализация чрез извършване на строителство и обекти, по които жалбоподателят е бил изпълнител. Конкретно в настоящия спор реалността на доставките се установява чрез действителното реализиране на последващите доставки, което на практика е

било направено. Това се обуславя преди всичко от съдържанието на самите доставки като такива за прехвърляне на правото на собственост върху стоки, тяхната специфика, които са вложени в последващите доставки, с предмет осъществяване на строително-ремонтни дейности, които по естеството си съответстват на същия този предмет. Затова след като по делото процесните нотариални актове не са оспорени от ответника по реда на чл.193 от ГПК досежно тяхната автентичност като частни диспозитивни документи, същите следва да бъдат приети, че вярно отразяват доставки на стоки и услуги.

Задълженията по ЗДДС са установени в нарушение на материалния закон. За да мотивират начисления данък за данъчните периоди: м.12/ 2013 г., м. 10/ 2014 г., м.05/ 2015 г., м. 04/ 2016 г. и м. 08/ 2016 г., ревизиращите органи по приходите са приели, че извършената от жалбоподателя дейност представлява независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС.

За да е налице извършване на дейност по занятие е необходимо сделките да са многобройни и да имат траен характер. В конкретния случай през 2013 г. е извършена само една сделка - през данъчен период м. 12/2013 г. През 2014 г. е извършена само една сделка - през данъчен период м. 10/ 2014 г. През 2015 г. е извършена само една сделка - през данъчен период м. 05/ 2015 г. Извършените през 2016 г. две сделки - през данъчни периоди м. 04/ 2016 г. и м. 08/ 2016 г., и не могат да обосноват извод за системност. С оглед на това съдът счита, че неправилно ревизиращите органи са приели, че същата попада в обхвата на независимата икономическа дейност и подлежи на облагане по реда на ЗДДС.

За да приемат, че е възникнало задължение за начисляване на ДДС върху доставките през ревизираните периоди, ревизиращите органи са приели, че за жалбоподателя е възникнало задължение за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС към 14.09.2012 г., тъй като с продажбата на недвижим имот на стойност от 134 473, 09 лв., установена въз основа на възложената експертиза, са приели, че е достигнал изискуемият оборот от 50 000 лв. през последните 12 последователни месеца преди текущия.

Ревизиращите са установили на основание чл. 103, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.12/ 2013 г. в размер на 8 204, 93 лв. и лихва в размер на 4 022, 00 лв.

Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 3, т. 2 от ЗДДС (в редакцията ѝ към обн.ДВ, бр.94/ 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) за определяне на данъчните задължения на лицето, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми ВОП и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която са

отпаднали основанията за регистрация.

В конкретния случай е налице хипотезата, в която ревизираното лице е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, но основанията за регистрация са отпаднали на 14.08.2013 г., на която дата са изтекли последните 12 последователни месеца, през които не е достигнат облагаем оборот от 50 000 лв. Този извод се основава на обстоятелството, че в РА е прието, че облагаемият оборот за последните 12 месеца е надвишен през месец 07/ 2012 г., съответно крайния срок за подаване на заявление за задължителна регистрация по чл. 96 от ЗДДС е настъпила на 14.08.2012 г., а следващата облагаема доставка е извършена едва през месец 12/2013 г. и е на стойност 41 024, 64 лв.

Към месец 07 и 08/ 2012 г. е налице хипотезата на отпадане на основанията за регистрация. С доставката, извършена през месец 12/ 2013 г., на стойност 41 024, 64 лв., не е надвишен прага по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС за задължителна регистрация. С оглед това не са налице предпоставките на чл. 102, ал. 3, т. 2 от ЗДДС с ревизионния акт да бъдат установени данъчните задължения по ЗДДС за данъчен период м. 12/ 2013 г.

С нотариален акт № 1925/ 12.06.2012 г. е учредено право на строеж срещу задължение за строителство, както и доколкото през данъчен период м.07/ 2012 г. извършените сделки по Нотариален акт № 69/ 02.07.2012 г., НА № 74/ 12.07.2012 г. и НА № 80/ 26.07.2012 г. са с предмет - прехвърляне право на строеж, то по смисъла на чл. 45 от ЗДДС тези сделки имат характера на освободени доставки, които не се включват в облагаемия оборот по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. Съответно неправилно е прието в ревизионния акт, че с тези сделки е възникнало основание за задължителна регистрация по ЗДДС. В нарушение на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС са установи данъчните задължения на жалбоподателя по ЗДДС за данъчен период м.10/2014 г.

Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, в редакцията ѝ преди изменението в ДВ, бр. ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г., задълженията по ал. 3 се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК, към данъчен период м. 10/ 2014 г. не е била в сила разпоредба, която да създава правилото, че за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък.

В нарушение на чл. 26, ал. 2 и 3 от ЗДДС е определена данъчната основа на доставките на недвижими имоти, като са взети за база единствено стойността им, определена съгласно възложената експертиза, без да са взети предвид, че същата следва да бъде увеличена с: всички други данъци и такси, в т. ч. акциз, когато такива са дължими за доставката; всички субсидии и финансираня, пряко свързани с доставката; съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисиона, опаковане, транспорт, застраховка и други, пряко свързани с доставката; стойността на обикновените или обичайните опаковъчни материали или контейнери, ако не подлежат на връщане или ако получателят не е данъчно задължено лице; ако тези опаковъчни материали или контейнери бъдат върнати от получателя, данъчната основа се намалява със стойността им при връщането.

Съдът кредитира заключението по изготвената ССчЕ, защото не се съмнява, че тя е изготвена от вещото лице по знания и съвест, но счита, че с нея не се доказват твърденията на РЕ и РО. Експерта е дал заключение, че към м.07.12 г. е бил налице облагаем оборот от продажби в размер на 53 390,80 лв. Съдът счита, че неправилно приходната агенция е възприела, че се касае за укрити доходи, след като по никакъв начин не са оборени нотариалните актове, а от там и сумите по продажбите. В случая не е следвало ревизионното производство да преминава по реда на чл. 122 от ДОПК и да бъде определяна неправилно данъчната основа на база заключението на експертиза, назначена в хода на ревизията.

Съдът кредитира заключенията по изготвените СТЕ и допълнителна СТЕ, защото не се съмнява в компетентността на вещото лице, но намира, че със заключенията не са установени пазарни аналози, които да отговарят на вида на процесната сграда, година на сключване на сделката и местоположението на имота, като не са сравнени цени на продадени сходни имоти във вид „право на строеж“ и „груб строеж“, за да стане ясно дали данъчната основа е била правилно установена от РЕ и АО.

На последно място, за да е законосъобразно облагането по реда на чл.122 от ДОПК, следва задължително да са налице доказателства за наличие на някоя от хипотезите по ал.1 на същия член от кодекса. Посоченото правно основание в ревизионния акт е това по чл.122 ал.1 т.1 и т.2 от ДОПК – не е подадена декларация до започването на ревизията и са налице данни за укрити доходи, което не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане. Събраните по делото доказателства, обаче, не обосновават извод за неподадена декларация до започването на ревизията и за укрити доходи. При липса на доказателства за наличие на хипотеза по чл.122 ал.1 от ДОПК органът по приходите, в нарушение на закона, е пристъпил към определяне на данъчната основа по реда на този текст, поради което не следва да се обсъжда дали определената от него данъчна основа е съобразена с изискванията на чл.122 ал.2 от ДОПК. Поради това настоящият съдебен състав счита, че при липса на доказателства за наличие на обстоятелства по чл.122 ал.1 т.1 и т.2 от ДОПК, фактическите констатации в РА не се ползват от презумпцията за вярност до доказване на противното в производството по неговото обжалване. В този смисъл, макар че по принцип недоказването на предпоставките по чл.122 ал.1 от ДОПК само лишава РА от материалната му доказателствена сила по чл.124 от същия кодекс, без да прави непременно РА незаконосъобразен, то в конкретния случай, доколкото се касае за начисляване на ДДС, то в тежест на ответника е да докаже предпоставките за това начисляване на съответния данък. Като не е доказал безспорно наличието на укрити приходи и задължението за подаване на декларация, което не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, но е приел същите като база за определяне на облагаемата основа по съответния материален данъчен закон, приходният орган е постановил и материално незаконосъобразен РА в частта, с която е начислен ДДС.

Предвид изхода на делото и направеното своевременно искане от

оспорващия за присъждане на направените по делото разноси, съдът намира, че такива му се дължат, поради което ответната страна следва да бъде осъдена да заплати на жалбоподателя сумата общо в размер на 1295 лв., в това число 1245 лв. за изготвянето на експертизи и 50 лв. държавна такса.

Водим от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002218002024-091-001/ 12.11.2018 г., издаден от И. М. Р. на длъжност началник сектор „Ревизии“, възложил ревизията, и А. Л. И. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, **частично потвърден** с Решение № 751/02.05.2019 г. на Директора на дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП, с които са установени допълнителни задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за ревизираните периоди общо в размер на 40 576,76 лв. и съответни лихви за забава в размер на 15 105,38 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място] при ЦУ на НАП, да заплати на И. П. Н. с ЕГН: [ЕГН], направените по делото разноси общо в размер на 1295 лв.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България в четиринадесетдневен срок от съобщаването му на страните.

На основание чл.138 от АПК препис от настоящото решение да се връчи на страните по реда на чл.137 от АПК.

Административен съдия: