

РЕШЕНИЕ

№ 3975

гр. София, 13.06.2017 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 13.03.2017 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря М. Велева, като разгледа дело номер **12266** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Ж. М. М., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-2210-1301172-091-01/02.10.2014 г., издаден от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 2211/12.12.2014 г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (Д „ОДОП“) – [населено място].

В жалбата са изложени доводи за допуснати нарушения на административно производствените правила и противоречие на РА с материалния закон. Твърди се наличие на изтекла погасителна давност за определените с акта задължения. Жалбоподателят намира за нарушени и основни принципи на административното производство, тъй като неправилно и незаконосъобразно ревизията е проведена при условията на чл. 122 ДОПК. Според оспорвания РА е издаден и извън сроковете, определени със ЗВР за извършване на процесната ревизия. Излага твърдения, че в ревизионното производство не са установени всички факти и обстоятелства, което е довело до неправилни изводи на ревизиращия екип. Иска се от съда да отмени обжалвания РА.

Ответникът – директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния представител юрк. С., оспорва жалбата по мотиви, изложени в решението на

директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Административен съд София-град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа и правна страна: Със Заповед № № 1301172/08.02.2013 г., издадена от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Ж. М. М. за определяне на задълженията по чл. 48 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2011 г. Заповедта е връчена на лицето на 08.02.2013 г. Същата е изменена със ЗВР № 1304105/07.05.2013 г., като е определен срок за приключване на ревизията до 08.06.2013 г. С последваща ЗВР № 1305147/06.06.2013 г. срокът е определен до 08.07.2013 г. Ревизията е спряна считано от 01.07.2013 г. със Заповед № 1300351/01.07.2013 г. на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК във връзка с възложена проверка на ревизираното лице, от значение за изхода на ревизията. Със Заповед № 1404206-В/26.05.2014 г. ревизията е възобновена считано от 26.05.2014 г. Със ЗВР № 1404207/26.05.2014 г., изменяща ЗВР № 1305147/06.06.2013 г., е определен срок за приключване на ревизията до 02.06.2014 г. Изброените заповеди са издадени от компетентен орган, съгласно заповед № РД-01-1354/01.11.2012 г. на директора на ТД на НАП С.. Процесната ревизия е възложена във връзка с пр.пр. № 679/2012 г. на Специализираната прокуратура.

В срока и по реда на чл. 117 ДОПК е издаден Ревизионен доклад /РД/ № 1404207/13.06.2014 г., връчен на лицето на 01.09.2014 г., като в законоустановения срок, ревизираното лице не се е възползвало от правото си по чл. 117. ал. 5 ДОПК да подаде писмено възражение срещу РД.

Ревизионното производство е приключило с РА № Р-2210-1301172-091-01/02.10.2014 г., издаден от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – възложила ревизията, и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен на 06.10.2014 г. на ревизираното лице.

С РА № Р-2210-1301172-091-01/02.10.2014 г. са установени допълнително задължения за данък по чл. 48 ЗДДФЛ общо в размер на 7 402,60 лв. и лихви за забава в размер на 3 399,85 лв.

При определяне на данъчните основи за облагане по чл. 48 ЗДДФЛ за ревизираните периоди е приложен особенният ред по чл. 122 ДОПК, което е обосновано от органите по приходите с установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1 ДОПК във връзка с недеklarирани облагаеми доходи за 2010 г. и наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК – получените доходи не съответстват на имущественото и финансовото състояние на лицето. Извършен е анализ на относимите обстоятелства, изброени в чл. 122, ал. 2, т. 1 – 16 ДОПК. Въз основа на изготвена справка за паричен поток е констатиран недостиг на парични средства за 2007 г. и 2009 г. и недеklarиран през 2010 г. облагаем доход от продажба на недвижим жилищен имот, придобит в предходната година. По общия ред на облагане по ЗДДФЛ е установено задължението за 2010 г., а по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е определена данъчна основа на годишния данък върху доходите по чл. 48 от ЗДДФЛ за 2007 г., 2008 г., 2009 г. и 2011 г., в резултат на което за 2007, 2009 г. и 2010 г. са установени допълнително задължения за данък общо в размер на 7 402,60 лв. и лихви в размер на 3 399,85 лв. За 2008 г. и 2011 г. установените задължения съответстват на авансово удържания и внесен данък и с РА не са установени задължения за донасяне.

Според ревизиращите органи, в хода на ревизията е установено следното:

Ж. М. М. е местно физическо лице и на основание чл. 1 във връзка с чл. 8, ал. 1 ЗДДФЛ е данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници в Б. и чужбина, регистрирано в ТД на НАП С.. През ревизираните периоди същият е бил едноличен собственик/съдружник в следните дружества: [фирма], ЕИК[ЕИК], от м. 06.2005 г. до 25.03.2008 г. Дружеството не е декларирало дейност, няма подадени Г. по чл. 92 ЗКПО, няма данни за регистрирани трудови договори и осигурявани лица; [фирма], ЕИК[ЕИК] – от 01.07.2005 г., като дружеството не е пререгистрирано в Търговския регистър, не е декларирало дейност, няма подадени Г. по ЗКПО, няма данни за осигурени лица по трудов договори; [фирма], ЕИК[ЕИК], основано с учредителен договор от 01.07.2005 г., в което Ж. М. е съдружник и управител заедно с Н. Н. Б.. Установено е, че внесеният от ревизираното лице капитал е в размер на 2 500,00 лв. и за периода от 01.11.2007 г. до 30.06.2011 г. Ж. М. е осигуряван по договор за управление и контрол.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 ДОПК на ревизираното лице са връчени ИПДПОЗЛ с изх. № 59-00-405 от 08.02.2013 г., изх. № 59-00-405 от 12.06.2013 г., изх. № 59-00-405/27.05.2013 г., както и Уведомление по чл. 124, ал.1 от ДОПК с изх. № 59-00-405 от 27.05.2014 г. за наличие на основанията за прилагане на особения ред за облагане по чл. 122 ДОПК. Представените и непредставени от лицето документи са подробно описани в РД.

Констатирано е, че Ж. М. живее на семейни начала без сключен граждански брак с В. И. С., ЕГН [ЕГН], с която имат две деца, родени съответно през 2004 г. и 2010 г. В хода на ревизията на основание чл. 37, ал. 5 на В. С. е връчено ИПДПОЗЛ с изх. № 59-00-405/12.06.2013 г., в отговор на което са представени исканите документи и писмени обяснения.

С Протокол № 1421389/30.05.2014 г. са присъединени деклариранията от В. С. обстоятелства в хода на извършена ревизия на същата за установяване на задълженията по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г.

Ж. М. е представил служебни бележки за изплатени доходи от трудови правоотношения от [фирма], ЕИК[ЕИК], за 2006 г. и за м.01.2007 г. Представени са документи за изплатени доходи по договор за управление и контрол с [фирма] за м.11 и м.12.2007 г., за 2008 г., 2009 г., 2010 г. и 2011 г.

От представените документи, проверяващите са установили, че през м.01.2007 г. лицето е получило чист доход от трудово правоотношение с [фирма] в размер на 54,90 лв., за който не е удържан авансов данък. По договор за управление и контрол с [фирма] са получени нетни доходи както следва: за 2007 г. - 897,62 лв., за 2008 г. – 5 776,20 лв., за 2009 г. – 7 317,84 лв., за 2010 г. - 7 461,62 лв.. за 2011 г. – 3 903,84 лв. Данните съответстват на деклариранията в подадените Декларации обр. 1 за съответните периоди. Ревизираното лице не е декларирало други доходи освен изброените по-горе. В базата данни на НАП не са констатирани данни за изплатени доходи, различни от деклариранията от лицето. Представени са заверени копия на платежни ведомости от [фирма] за изплатен доход по договор за управление и контрол за м.11, м.12.2007 г., за 2008 г., 2009 г., 2010 г. и 2011 г., протоколи за подадени декларации обр. 6 за същите периоди.

С ИПДПОЗЛ с изх. № 59-00-405/08.02.2013 г. и ИПДПОЗЛ с изх. № 59-00-405/12.06.2013 г. от ревизираното лице са изискани писмени обяснения и доказателства за разполагаеми средства в брой в началото и в края на ревизираните

период. Поради непредставени такива, паралелно с ревизията, е възложена проверка за установяване на факти и обстоятелства за периода от 01.01.2006 г. до 31.12.2006 г. Резултатите от проверката са документирани с Протокол № 141911/26.05.2014 г., в който е отразено, че съгласно дадените писмени обяснения и данни от информационната база на НАП, Ж. М. е с прекратени трудови правоотношения считано от 20.06.2005 г. с [фирма] и от 13.02.2006 г. до 13.12.2006 г. е работил по трудов договор с [фирма]. Представена е служебна бележка за изплатените доходи от [фирма]. За проверявания период лицето е притежавало банкова сметка в [фирма] и кредитна карта от същата банка, по които е установено, че няма движение. При проверката от лицето са поискани писмени обяснения и доказателства за разполагаеми средства в брой в началото и в края на проверяваните периоди /01.01.2006 г. – 31.12.2006 г./. В писмените обяснения Ж. М. е декларирал, че в началото на проверявания период е разполагал приблизително с 18 000,00 лв., а в края на периода средствата са намалели с близо 2 000 – 2 500,00 лв. Дадено е обяснение, че сумите са формирани от лични спестявания, добавени към получен в предходни години от родителите му „детски влог” в размер на 8 000,00 лв. Тези средства не са съхранявани в банка поради недоверие в банковата система. Не са представени доказателства за получаване на сума от детски влог и начин на управление и нарастване.

При проверката е определен размер на разполагаемите средства в брой към 01.01.2006 г., като от органите по приходите е прието, че към 01.01.2003 г. лицето е разполагало с 2 500,00 лв., които според тях са посочени като декларирани от него. В същия протокол, а и по преписката, не е налична информация от лицето да са изискани и да са представени данни за разполагаеми средства в брой към 01.01.2003 г. Към сумата от 2 500,00 лв. са прибавени сумите на получените годишни доходи от лицето по данни от информационната система на НАП за 2003 г., 2004 г., 2005 г. и са намалени със сумата на статистическите разходи по данни на НСИ за същите години за издръжка на едно лице /за 2003 г./ и за 1/2 от домакинство за 2004 г. и 2005 г. В резултат на направените изчисления е получена сумата от 820,00 лв., приета за налична в брой към 01.01.2006 г. Изготвена е справка за паричен поток за 2006 г., в която в приход са отчетени изплатените трудови възнаграждения от [фирма] в размер от 99,83 лв. месечно от м.02 до м.11.2006 г. В разход за всеки месец от 2006 г. са отчетени по 233,13 лв. месечно, съответстващи на 1/2 част от сумата на статистическия разход за домакинство. Съгласно справката за 2006 г. е определен недостиг на средства общо в размер на 1 023,36 лв., въз основа на което е прието, че към 31.12.2006 г. Ж. М. е разполагал с парични средства в брой в размер на 0,00 лв.

Констатирано е, че за 2007 г. ревизираното лице е подало Г. по чл. 50 ЗДДФЛ с вх. № 22109135/19.03.2008 г., в която е декларирана данъчна основа за доходи от свободна професия в размер на 789,42 лв. В подадената декларация не е деклариран получен доход по договор за управление и контрол с [фирма] в размер на 897,62 лв. Не е деклариран и не е внесен данък по чл. 49 ЗДДФЛ за 2007 г.

За периодите от 2008 г. до 2011 г. ревизираното лице не е подавало Г. по чл. 50 ЗДДФЛ.

Ревизираното лице е дало съгласието си за разкриване на банкова и застрахователна тайна, въз основа на което и след отправени запитвания до всички търговски банки и застрахователни дружества в Б. и Централен депозитар са получени данни относно разкрити и закрити банкови сметки от лицето за ревизираните периоди, платени от

лицето застрахователни премии и получени застрахователни обезщетения. Констатирано е, че Ж. М. притежава банкови сметки в [фирма], [фирма] и [фирма], притежава 50 бр. акции от [фирма]. В хода на ревизионното производство е установено при справка в базата данни на НАП, че за периода от м.08.1998 г. до м.10.1999 г. Ж. М. е осигуряван по трудов договор от Х. „ДОВЕРИЕ – ОБЕДИНЕНИ ПРЕДПРИЯТИЯ”, ЕИК[ЕИК]. Отчетено е обстоятелството, че представените банкови извлечения за движението по банковите сметки, данните от които за внесени и теглени суми в брой са взети предвид в изготвените справки за паричен поток.

От получени отговори на изпратени искания по реда на чл. 47 ДОПК до различни органи и администрации в страната и представени от лицето писмени обяснения е констатирано, че за ревизираните периоди Ж. М. не притежава автомобили, въздухоплавателни и други транспортни средства, няма данни за пътувания в чужбина. Подобни са и констатациите от сходни процесуални действия, предприети при извършената проверка за установяване на факти и обстоятелства за 2006 г. От справка в Търговския регистър е установено, че като съдружник в [фирма] и актуален дружествен договор от 23.03.2007 г. Ж. М. е внесъл на същата дата сумата от 2 500,00 лв., съответстваща на неговия дружествен дял. Съгласно договор за продажба на дружествени дялове от 25.03.2008 г. Ж. М. е продал дружествения си дял от [фирма] на Х. Н. С.. Сумите са намерили отражение в справката за паричен поток. Съгласно представен нотариален акт /НА/ № 145/02.09.2009 г. Ж. М. закупува апартамент с площ 61 кв. м. и прилежащи идеални части, находящ се в [населено място], [улица], за сумата от 20 200,00 лв., изплатена чрез вноска в брой по банкова сметка на продавача преди подписване на договора. През 2010 г. с НА № 297/16.06.2010 г. същият имот е продаден за сумата от 70 409,88 лв., от които 11 409,88 лв. са получени в брой, а остатъкът от 59 000,00 лв. е изплатен по банкова сметка в [фирма]. От извършена справка в Имотния регистър не са установени данни, различни от декларираните. Ревизиращите органи са констатирани, че предвид разпоредбата на чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „а” ЗДДФЛ придобитият доход от продажбата на жилищния имот е облагаем. Ревизираното лице не е подало Г. по чл. 50 ЗДДФЛ за 2010 г. и не е декларирано задължение за данък във връзка с продажбата на имота.

В хода на проверката е установено също, че с изключение на имота, придобит през 2009 г. и продаден през 2010 г., Ж. М. не е притежавал недвижимо имущество. В писмени обяснения от лицето е посочено, че имотът е закупен лично от него и В. С. не е участвала със суми при закупуването му и не е била съсобственик. Същите обяснения са дадени от В. С. при извършената ѝ ревизия.

Ревизираното лице не е декларирано притежавани движими ценности, вземания от трети лица, имущества придобити по безвъзмезден начин, получени заеми, пътувания в чужбина, учредени в полза на други вещни права на собственост, сключени договори за наем, застраховки.

В хода на ревизията на В. С. е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което същата е декларирала, че не е предоставяла средства на физически лица и търговски дружества, към 01.01.2007 г. е разполагала със средства от работна заплата в размер на 205,00 лв., при издръжка на децата си и дома участва с парични средства от работна заплата, няма закупена недвижима собственост, на 09.01.2008 г. е закупила съгласно приложен договор лек автомобил втора употреба за сумата от 1 000,00 лв., спестени от заплата. Приложено е копие от трудова книжка от [фирма].

Видно от присъединения към ревизията РД №1404081/11.07.2014 г., издаден на В. С.

при ревизия по ЗДДФЛ за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2011 г. според изготвените справки за паричен поток не е констатиран недостиг на парични средства и не са установени допълнително задължения над декларираните и платени от лицето. Констатирано е, че В. С. е получила доходи единствено от работна заплата, с която сума е участвала в издръжката на домакинството. Установено е, че полученият от нея доход е както следва: за 2008 г. – 2 516,27 лв., за 2009 г. – 3 347,60 лв., за 2010 г. – 3 630,00 лв., за 2011 г. – 5 371,86 лв. В. С. е декларирала, че не е участвала със собствен средства при закупуването на апартамент през 2009 г. от Ж. М. в [населено място], [улица].

Въз основа на гореописаните документи е изготвена справка за паричен поток на Ж. М. по години от 2007 г. до 2011 г.

Справките за парични потоци на В. С. и на Ж. М. са изготвени по отделно за всеки от тях в извършените им ревизии, като е взето предвид съжителството им в общо домакинство, придобито от всеки от тях движимо и недвижимо имущество и извършени продажби на такова през ревизираните периоди, събрани доказателства за разполагаеми средства в брой в началото на ревизираните периоди, данни за получени доходи от различни източници, дадените от лицата писмени обяснения.

Въз основа на данните от изготвената справка за паричен поток на Ж. М. за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2011 г. и предвид недеklarирания от него доход от продажбата на апартамент през 2010 г. ревизиращите са приели, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 7 ДОПК, а именно до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация и декларираните и/или получени доходи не съответстват на финансовото и имущественото състояние на лицето за ревизирания период.

Предвид горното на Ж. М. е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 ДОПК с изх. № 59-00-405/27.05.2014 г., с което същият е уведомен, че поради установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 7 ДОПК, данъчната основа за облагане по ЗДДФЛ ще бъде определена по реда на чл. 122 ДОПК. Едновременно с уведомлението е връчено ИПДПОЗЛ, с което са изискани писмени обяснения за произхода на средствата, с които е закупен недвижимият имот през 2009 г. В отговор на искането, лицето е посочило в представените писмени обяснения, че средствата са спестявани от него от 1991 г. През 1991 г. е получил от родителите си спестявания под формата на „детски влог“ в размер на 8 000,00 лв., към които е прибавял спестявания от трудовата си дейност и не е съхранявал в банка. Не са представени доказателства за получените средства от родителите, за начина на управляване и съхранението им и за прибавяните към тях спестявания от лицето.

Ревизиращите органи са приложили особения ред за облагане по чл. 122 ДОПК, като за целта са извършили анализ на относимите обстоятелства, изброени в чл. 122, ал. 2, т. 1 – 16 ДОПК.

Изготвени са справки за паричен поток за ревизираните периоди и е установено, че за 2007 г. е налице недостиг на средства в размер на 11 473,73 лв., за 2008 г. не е установен недостиг, за 2009 г. е установен недостиг в размер на 9 599,07 лв., формиран през м. 09.2009 г., когато е

закупен апартамент в [населено място], за 2010 г. и 2011 г. не е установен недостиг на средства.

За 2007 г. ревизираното лице е подало Г. по чл. 50 ЗДДФЛ с вх. № 22109135/19.03.2008 г., с която е декларирана данъчна основа на получени доходи от упражнявана свободна професия в размер на 789,42 лв. Не е деклариран внесен авансово данък и дължим данък върху общата годишна данъчна основа.

В справката за паричен поток за 2007 г. е посочена разполагаема сума в брой към 01.01.2007 г. в размер на 0,00 лв. предвид констатациите от извършената ПУФО за 2006 г., присъединена към ревизията. В приходната част са намерили отражение изплатените възнаграждения от [фирма] и [фирма], изтеглени суми от банкова сметка/кредитна карта.

В разходната част са посочени внесен дружествен дял от 2_500,00 лв. в капитала на [фирма], вноски по кредитна карта, разходи за издръжка на домакинството. Разходите за издръжка на домакинството са определени като са взети предвид статистическите данни от НСИ за издръжка на домакинство, от които са приспаднати статистическите разходи за телефонни такси и от получената сума е включена половината. Отделно са отчетени като разход реално заплатените от ревизираното лице суми за телефонни такси. За 2007 г. е установено превишение на разходите спрямо приходите в размер на 11_473,73 лв. и разполагаеми средства в брой към 31.12.2007 г. в размер на 867,82 лв. Сумата от 11_473,73 лв. е приета за облагаем доход от други източници по смисъла на чл. 35, ал. 6 ЗДДФЛ, които не са декларирани и обложени от ревизираното лице.

По реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК за 2007 г. е формирана годишна данъчна основа за облагане в размер на 13_215,67 лв., включваща 54,90 лв. данъчна основа на доходи от трудови правоотношения, 897,62 лв. данъчна основа на доходи от договор за управление и контрол, 789,42 лв. данъчна основа на доход от упражнявана свободна професия, 11_473,73 лв. данъчна основа на доходи от други източници по чл. 35 ЗДДФЛ. Съобразно разпоредбата на чл. 48 ЗДДФЛ, в действащата редакция за 2007 г., върху определената годишна данъчна основа от 13_215,67 лв. е установено задължение за данък в размер на 1911,76 лв. Предвид обстоятелството, че за 2007 г. не е удържан и внесен данък, с РА е определен данък за довносяне в размер на 1911,76 лв., ведно с лихви в размер на 1372,70 лв., изчислени за периода от 01.05.2008 г. до 02.10.2014 г.

В справките за паричен поток за останалите периоди от 2008 г. до 2011 г. по аналогичен начин са отразени в приходната част изтеглени средства от банкови сметки и получени средства от възнаграждения от [фирма], средства от продажба на апартамент през 2010 г. В разходната част са отразени средства, внесени в банкови сметки, платени средства в брой при покупката на апартамент през 2009 г., платени суми за телефонни такси на лицето, разходи за издръжка на домакинство. Разходите за издръжка на домакинство са формирани на база статистическите данни от НСИ, от които са елиминирани статистическите разходи за телефонни такси и разходите за издръжка, признати като дял на В. С. в издръжката на домакинството до размера на трудовите ѝ възнаграждения при проведената ѝ ревизия за

периодите от 2008 г. до 2011 г. По този начин за 2008 г. от статистическите годишни разходи за домакинство са приспаднати разходите на В. С. в размер на 1294,65 лв. и е определена сумата от 6355,47 лв. като годишен разход за издръжка на домакинството, която е отчетена в паричния поток на Ж. М. със съответните стойности по отделните месеци.

За 2008 г. ревизираното лице не е подало Г. по чл. 50 ЗДДФЛ.

За 2008 г. не е установено превишение на разходите на Ж. М. над отчетените приходи, като към 31.12.2008 г. е определен остатък на средства в брой в размер на 8553,88 лв. Определена е годишна данъчна основа за облагане по чл. 48 ЗДДФЛ в размер на 5608,68 лв., съответстваща на данъчната основа на доходите от договори за управление и контрол. Установено е задължение за данък в размер на 560,87 лв., съответстващо на авансово удържания данък и съответно не е определен данък за довносяне за 2008 г.

За 2009 г. лицето не е подало Г. по чл. 50 ЗДДФЛ.

Съгласно справката за паричен поток за 2009 г. е установен недостиг на средства в годишен размер от 9599,07 лв., формиран в м. септември във връзка със закупен жилищен имот. Определената по реда на чл. 122, ал. 4 ДОПК годишна данъчна основа е в размер на 16_824,59 лв. и се състои от данъчна основа на доходите от договор за управление контрол в размер на 7225,52 лв. и данъчна основа на други облагаеми доходи в размер на установения недостиг от 9599,07 лв. Установено е задължение за данък по чл. 48 ЗДДФЛ в размер на 1682,46 лв. Предвид авансово удържания данък от 710,52 лв., е определен данък за довносяне в размер на 971,94 лв., ведно с лихви за просрочие в размер на 441,39 лв.

За 2010 г. не е подадена Г. по чл. 50 ЗДДФЛ.

През същата година лицето е придобило доход от продажбата на закупения през предходната година жилищен имот, който по смисъла на чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „а” ЗДДФЛ е облагаем доход, тъй като не са изминали повече от 3 години от покупката. Размерът на облагаемия доход е 45_188,89 лв. и е определен съгласно изискванията на чл. 33, ал. 1 ЗДДФЛ, като е взета предвид покупната стойност от 20_200,00 лв., продажната стойност на имота от 70_409,88 лв. и разликата е намалена с 10% за нормативно признати разходи.

Съгласно справката за паричен поток за 2010 г. не е установен недостиг на парични средства, като на 01.01.2010 г. ревизираното лице е разполагало със сума от 920,85 лв. в брой, а към 31.12.2010 г. – със сума от 75_975,47 лв.

При облагането за 2010 г. е приложен общият ред на облагане по ЗДДФЛ, като в годишната данъчна основа са включени годишните данъчна основа на доходи от управление и контрол в размер на 8290,80 лв. и данъчна основа на доходи от продажба на имущество в размер на 45_188,89 лв. Върху общата годишна данъчна основа в размер на 534_479,69 лв. е установено задължение за данък по чл. 48 ЗДДФЛ в размер на 5_347,98 лв. Предвид внесен авансов данък в размер на 829,08 лв., е определен данък за довносяне в размер на 4518,90 лв., ведно с лихви за просрочие в размер на 1585,76 лв.

За 2011 г. не е подадена Г. по чл. 50 ЗДДФЛ.

Съгласно справката за паричен поток за 2011 г. не е установен недостиг на парични средства, като към 31.12.2011 г. разполагаемите от ревизираното лице средства в брой са определени в размер на 75_685,31 лв. Определената

при ревизията обща данъчна основа за 2011 г. е в размер на 4337,58 лв. и включва годишна данъчна основа на доходите от управление контрол в същия размер. Установено е задължение за данък в размер на 433,74 лв., съответстващ на авансово удържания и внесен данък и не е определен данък за довносяне за 2011 г.

В обобщение на изложеното, с оспорения РА са определени общо за довносяне данък в размер на 7402,60 лв. и лихви в размер на 3399,85 лв.

РА е обжалван пред директора на дирекция „ОДОП“ – [населено място] в срока по чл. 152 ДОПК. С решение № 2211/12.12.2014 г. решаващият орган го е потвърдил изцяло.

След приключване на административното производство, РА е оспорен по съдебен ред. Образувано е адм.дело № 460/2015 г. по описа на АССГ, приключило с решение № 4765/06.07.2015 г., с което РА № Р-2210-1301172-091-01/02.10.2014 г. е отменен в частта, в която са определени задължения за довносяне на лицето за данък по чл. 48 ЗДДФЛ за периода 01.01.2007г. – 31.12.2007 г., като жалбата е отхвърлена в останалата ѝ част. Решението, постановено от АССГ, е отменено с решение № 13430 от 08.12.2016 г., постановено по адм.дело № 9604/2015 г. по описа на ВАС, О. отделение и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ. Образувано е настоящото адм.дело № 12266/2016 г. по описа на АССГ.

В хода на адм.дело № 460/2015 г. са приети съдържащите се в преписката писмени доказателства, както и допълнително представеното в с.з от жалбоподателя разпореждане на публичен изпълнител при ТД на НАП за прекратяване поради изтекла погасителна давност на определените с РА задължения за ДДФЛ за 2007 г. в общ размер от 3 323, 87 лв. /лихва и главница/.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 5 ДОПК, от надлежна страна и след като е изчерпана възможността за оспорване по административен ред, следователно е процесуално допустима.

В настоящото производство по реда на чл. 226 АПК съдът дължи произнасяне по жалбата при съобразяване със задължителните указания на ВАС.

След като обсъди приложените в административната преписка доказателства, съдът намира, че при издаването на РА не са допуснати съществени нарушения на административно производствените правила, които представляват основание за отмяната му. РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма.

Настоящата съдебна инстанция след съвкупна оценка на представените и приети като доказателства по делото писмени документи, приема, че правилно приходните органи са провели ревизията при условията на чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК при установяване на обстоятелството, че разходите на Ж. М. М., превишават неговите приходи (за периода 2007 г. – 2011 г.).

Основният спорен въпрос между страните от една страна е правилно ли ревизиращият орган е приел при проследяване движението на паричния поток, че разходите на задълженото лице превишават получените доходи /приходи/, т.е. налице ли е несъответствие между получените доходи и извършените разходи, във връзка с което е формиран и недостигът на парични средства към края на всяка една от ревизираните години,

необходими за покриването на извършените разходи, явяват ли се същите облагаеми доходи на физическото лице с неустановен произход или „недоказани доходи“, както и законосъобразен ли е изводът на ревизиращия орган, че сумата на превишението на разходите над приходите е облагаем доход, който следва да се включи в данъчната основа на общия годишен доход.

При ревизията е констатирано, че са налице обстоятелства по чл. 122. ал. 1. т. 7 ДОПК, а именно: декларираните доходи/приходи на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансово му състояние за ревизирувания период. В хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на физически лица във връзка с декларирани от ревизираното лице получени заеми. При проверките е констатирано, че не е доказано получаването от ревизираното лице на заемни средства от други физически лица. Въз основа на тези констатации е направен извод, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК - налице са данни за укрита приходи или доходи.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалване 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 процесния случай, възприетото от ревизиращите органи наличие на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства, а оспорващия не е представил доказателства, опровергаващи този извод.

На първо място настоящият състав следва да посочи, че въпреки наличието на разпореждане на публичен изпълнител при ТД на НАП за прекратяване поради изтекла погасителна давност на определените с РА задължения за ДДФЛ за 2007 г. в общ размер от 3 323, 87 лв. (л. 66 по адм.дело № 460/15 г. на АССГ), погасителната давност на публичните задължения, определени с процесния РА за 2007 г. не е изтекла. Както е посочил ВАС в постановеното решение по адм. дело № 9604/2015 г. публичните вземания за данък върху доходите на физическите лица са дължими през годината, следваща годината за която са реализирани, т.е данъкът за 2007 г. е дължим през 2008 г. Съгласно чл. 171, ал. 1 ДОПК, публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. В случая, давността за вземанията за 2007 г. изтича на 31.12.2013 г. В този срок и преди изтичане на давността, със ЗВР № 1301172 от 02.10.2013 г. е образувано процесното ревизионно производство. С образуването на ревизионното производство, давността спира да тече за срок от една година на основание чл. 172, ал. 1, т. 1 ДОПК. В рамките на тази година е издаден и процесният РА № Р-2210-1301172-091-01/02.10.2014 г., поради което по отношение на дължимия данък по чл. 48 ЗДФЛ за 2007 г. не е налице изтекла давност по чл. 171, ал. 1 ДОПК. В този смисъл възраженията на жалбоподателя се явяват неоснователни.

Видно от констативната част на РА, преди да пристъпи към съпоставка между

получените доходи и извършените разходи за ревизираните периоди ревизиращият екип е изследвал с какви налични парични средства е разполагал жалбоподателят към 01.01.2007 г. С цел изясняване на горното обстоятелство от лицето са изискани доказателства в тази насока, но такива не са представени. Според дадените от жалбоподателя писмени обяснения при извършената му проверка за установяване на факти и обстоятелства, в началото на 2006 г. е разполагал приблизително с 18_000,00 лв., които в края на 2006 г. са намалели приблизително с 2 – 2_500,00 лв., т. е. в края на 2006 г. средствата са били приблизително 15_500,00 лв.

В решение № 2211/12.12.2014 г., с което спорния РА е потвърден, ответникът е приел, че дори при липса на убедителни доказателства за наличие на разполагаеми средства в началото на ревизирания период, следва да се приеме, че лицето разполага с определена сума – спестявания от предходни години по данни на статистиката в рамките на период от 5 години. Изложил е мотиви, че принципът на обективност изисква еднакво третиране на разходите и доходите на лицето. След като разходите за издръжка и живот на лицето, за които не са представени документи, се определят по статистически данни, то следва да се възприеме статистиката и за доходите/спестяванията през съответната година. Решаващият орган е приел, че в приходната част на движението на парични средства трябва да се отрази разполагаем паричен ресурс съгласно бюлетина на НСИ за спестяванията на населението. Тази сума следва да бъде съобразена при определяне размера на началната разполагаема сума за ревизирания период дори при пълна липса на доказателства относно получени доходи през предходните години. При така изложените мотиви, директорът на дирекция „ОДОП“ е приел, че спестените към 01.01.2007 г. парични средства по статистически данни са в размер на 2 038,50 лв. Тази сума е определена като разлика между общ доход и общ разход средно на домакинство на база данните от НСИ публикувани в интернет страницата на института за период от 5 години назад /2002 г. – 2006 г./.

С оглед приетото от ответника и забраната за влошаване положението на жалбоподателя (чл. 155, ал. 8 от ДОПК) за начално салдо към 01.01.2007 г. следва да се приема сумата от 2 038,50 лв. По отношение на приходите и разходите на лицето за 2007 г., отразени в паричния поток в РД, от оспорващия не са ангажирани доказателства, които да обосновават промяната им. Поради това, следва да се приеме, че през 2007 г. получените от М. приходи са в общ размер от 4 761,66 лв., които заедно със салдото към 01.01.2007 г. възлизат на 6800,16 лв. Установените разходи за 2007 г. са в общ размер на 15 367,57 лв., от което следва наличието на недостиг на парични средства за ревизираната година в размер на 8 567,41 лв. (изчислен на годишна база).

В изготвения от ревизиращите органи паричен поток за 2007 г. е извършено съпоставяне на реализираните разходи от лицето и получените приходи/доходи за всеки месец, като при наличие на недостиг към определен дата, същият е отразен. Този подход е в нарушение на материалния закон, тъй като е в разрез с принципите на годишното облагане на доходите на физическите лица. Целта на облагането по ЗДДФЛ е да се установи

наличието на реализирани доходи през съответната данъчна година, които подлежат на облагане по реда на същия закон, поради което за да се обоснове извод за наличие на укрити от ревизираното лице доходи, органите по приходите следва да установят размера на всички реализирани доходи през цялата данъчна година и съответно, направените от ревизираното лице разходи. Незаконосъобразно с РА е извършено съпоставяне на разходите на жалбоподателя с получените приходи към определена дата, а не за целия годишен период. Облагането с данък върху доходите на физическите лица е годишно, поради което в процесния случай в разрез със закона ревизиращите са изследвали финансовото състояние на оспорващия през ревизираните периоди, като са изчислявали недостиг, сравнявайки извършените разходи към съответната дата с получените приходи към същата дата.

Към установения недостиг за 2007 г. следва да се добавят и данъчната основа от трудови правоотношения (54,90 лв.), данъчната основа от договор за управление и контрол (897,62 лв.) и данъчната основа от упражнявана свободна професия (789,42 лв.). Така общата годишна данъчна основа за облагане възлиза на 10 309,35 лв.

Дължимият данък за 2007 г., изчислен по таблицата на чл. 48 ЗДДФЛ е в размер на 1790,24 лв. ($1044 + 24\%$ от $10309,35 - 7200 = 1044 + 24\%$ от $3109,35 = 1044 + 746,24 = 1790,24$). При това положение РА № Р-2210-1301172-091-01/02.10.2014 г. се явява материално законосъобразен относно дължим данък за 2007 г. в размер на 1790,24 лева ведно със съответните лихви за забава. За сумата на данъка над 1790,24 лева до 1911,76 лева ведно с разликата в лихвите за забава РА следва да се отмени като незаконосъобразен.

За 2008 г. органите по приходите са приели, че не е налице превишение на разходите над доходите на лицето, респективно не са установени допълнително задължения с РА в тази му част.

По отношение на приходите и разходите на лицето за 2009 г., отразени в паричния поток в РД, от оспорващия не са ангажирани доказателства, които да обосновават промяната им. Поради това, следва да се приеме, че през 2009 г. получените от М. приходи са в общ размер от 11 319,09 лв., които заедно със салдото към 01.01.2009 г. възлизат на 19 847,97 лв. Установените разходи за 2009 г. са в общ размер на 28 551,19 лв., от което следва наличието на недостиг на парични средства за ревизираната година в размер на 8 703,22 лв. (изчислен на годишна база). В изготвения от ревизиращите органи паричен поток за 2009 г. отново е извършено съпоставяне на реализираните разходи от лицето и получените приходи/доходи за всеки месец, а не годишно, поради което неправилно е определен недостиг в размер на 9599,07 лв.

Недостигът представлява данъчна основа от други доходи, към която следва да се прибави доходът от договор за управление в размер на 7 225,52 лв. Общата годишна данъчна основа възлиза на 15 928,74 лв. Налице е внесен от работодателя авансов данък в размер на 710,52 лв. Дължимият данък за внасяне от оспорващия е в размер на 882,35 лв.

С оглед гореизложеното, РА следва да бъде отменен в частта на определен ДДФЛ за 2009 г. за сумата над 882,35 лв., ведно с дължимите лихви за забава.

Правилно е приложен материалният закон при облагането по ЗДДФЛ за 2010 г. предвид установен недеklarиран доход от продажбата на имущество, който е облагаем поради неизпълнение на условията по чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „а“ ЗДДФЛ. В конкретния случай за 2010 г. не е установен недостиг на средства, но от събраните доказателства е установено по безспорен начин, че ревизираното лице е получило доход от продажба на един жилищен имот, за който не са изминали повече от три години от придобиването му. Безспорно е обстоятелството, че ревизираното лице не е подало Г. по чл. 50 ЗДДФЛ и не е декларирало дохода от продажба на жилищния имот, с което не е изпълнило задълженията си за деклариране и плащане на данък респ. такива са му били начислени с РА.

Според разпоредбата на чл. 34 ЗДДФЛ годишната данъчна основа за доходи от прехвърляне на права или имущество е облагаемият доход по чл. 33, придобит през данъчната година. Съгласно чл. 17 от ЗДДФЛ общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36, намалена с предвидените в закона данъчни облекчения. Определянето на размера на данъка е регламентирано с разпоредбата на чл. 48 ЗДДФЛ в съответната редакция към ревизираните периоди. Съгласно чл. 50, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ местните физически лица подават годишна данъчна декларация по образец за придобитите през годината доходи, подлежащи на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа и с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28. В процесния случай жалбоподателят не и изпълнил задължението си да подаде Г. по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2010 г. и да заплати дължимия данък. Предвид изложеното, жалбата срещу РА, в частта на определени задължения за 2010 г., следва да бъде отхвърлена.

За 2011 г. от справката за паричен поток не е установен недостиг на средства и установеният данък съответства на внесения от лицето. С оглед събраните в хода на ревизията доказателства през същата година лицето е получило доходи от управление и контрол с [фирма] за периода от м.януари до м.юни 2011 г. Отчетените разходи са единствено за издръжка на домакинството в съответната част по статистически данни на НСИ.

Съобразно изложеното, жалбата на Ж. М. М. се явява частично основателна, като РА следва да се отмени относно определения дължим данък по чл. 48 ЗДДФЛ в частта в частта за 2007 г. – за сумата над 1790,24 лева до 1911,76 лева, ведно с разликата в лихвите за забава върху посочената сума, както и в частта на определен ДДФЛ за 2009 г. за сумата над 882,35 лв. до сумата от 971,94 лв., ведно с дължимите лихви за забава. В останалата част РА е законосъобразен, поради което жалбата на М. следва да се отхвърли като неоснователна.

С оглед крайния изход на делото заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно съразмерно на отхвърлената част от жалбата и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК във вр. с чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 694,05 лева (шестстотин деветдесет и четири лева и 05 ст.), представляваща юрисконсултско възнаграждение. От страна на жалбоподателя не са

претендирани разноси.

Воден от горното, Административен съд София- град, I отделение, 3-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалбата на Ж. М. М. Ревизионен акт № Р-2210-1301172-091-01/02.10.2014 г., издаден от П. Г. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на орган, възложил ревизията и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 2211/12.12.2014 г. на директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – [населено място], в частта на определен дължим данък по чл. 48 ЗДДФЛ за 2007 г. – за сумата над 1790,24 лева до 1911,76 лева, ведно с дължимите лихви, както и за 2009 г. - за сумата над 882,35 лв. до сумата от 971,94 лв., ведно с дължимите лихви за забава, като ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата ѝ част.

ОСЪЖДА Ж. М. М., да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноси по делото в размер на 694,05 лева (шестстотин деветдесет и четири лева и 05 ст.), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: